

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

DES
CHARGES FISCALES COMPAREES
DE L'AGRICULTURE
DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE
EN FRANCE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 11 mars 1924, à 2 heures

PAR

Jean BÉCHET

Diplômé de l'École des Sciences politiques
Rédacteur au Ministère des Finances

Président : M. GERMAIN MARTIN, Professeur

Suffragants { *MM. HITIER, Professeur*
AFTALION, Professeur

PARIS

LIBRAIRIE DALLOZ

11, RUE SOUFFLOT, 11

—
1924

THESE
POUR
LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

DES
CHARGES FISCALES COMPARÉES
DE L'AGRICULTURE
DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE
EN FRANCE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 11 mars 1924, à 2 heures

PAR

Jean BÉCHET

Diplômé de l'École des Sciences politiques
Rédacteur au Ministère des Finances

Président : M. GERMAIN MARTIN, Professeur
Suffragants { *MM. HITIER, Professeur*
 { *AFTALION, Professeur*

PARIS
LIBRAIRIE DALLOZ

11, RUE SOUFFLOT, 11

1924

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses: ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



DES
CHARGES FISCALES COMPARÉES
DE L'AGRICULTURE
DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE
EN FRANCE

INTRODUCTION

La longue durée des hostilités et le caractère d'acharnement qu'elles ont revêtu ont contraint la France à fournir un effort financier sans précédent. La conduite de la guerre nécessita une création de ressources dont l'importance devait dépasser toutes prévisions. Une partie considérable de ces ressources, trop considérable peut-être, fut demandée à l'épargne sous forme d'emprunt. Mais le contribuable français dut également apporter aux pouvoirs publics son concours financier dans une forte proportion. On estima même que le système de nos anciennes contributions directes était insuffisant pour satisfaire les besoins toujours croissants de la Trésorerie.

Malgré l'envahissement du territoire, malgré des difficultés économiques et politiques de toutes

sortes, malgré la désorganisation de nos régies financières, un nouveau cadre fiscal fut créé de toutes pièces. Cette réforme ne manqua pas de soulever les protestations les plus vives. L'égalité devant l'impôt, prétendit-on, était méconnue dans d'inadmissibles proportions... Et le ton de ces récriminations s'éleva en même temps que s'élevaient les tarifs.

Les plaintes furent particulièrement vives de la part des commerçants et des industriels. Ils affirmèrent être taxés plus fortement que les autres contribuables. Ces protestations se précisèrent peu à peu, et, à l'heure actuelle, les commerçants et les industriels ne se contentent plus de plaider *pro domo*; ils accusent, et leur réquisitoire est dressé contre l'agriculture qui serait, à leur avis, scandaleusement exonérée à leurs propres dépens. De nombreuses campagnes de presse habilement menées, et fortes de l'autorité que représentent certains hauts fonctionnaires et certains parlementaires avertis, ont conduit le public à considérer comme un dogme, la thèse de l'exemption fiscale de l'agriculture aux dépens du commerce et de l'industrie. Ces campagnes ne furent en général conduites qu'à l'aide d'affirmations tranchantes dont la fréquente répétition tenait lieu de toute démonstration. Le parti adverse ne répliquait du reste que par voie de négations, qui, elles non plus, ne s'appuyaient sur aucun argument

sérieux. Il y a donc place, semble-t-il, pour une étude qui s'efforcerait de déterminer, avec impartialité, s'il existe une réelle inégalité devant l'impôt entre l'agriculture d'une part, le commerce et l'industrie d'autre part, et dans quelle mesure.

L'utilité d'une telle recherche apparaît, si l'on considère que pour guérir un mal, il faut le bien connaître. Et si l'inégalité fiscale est trop criante, il n'est pas de mal auquel il soit plus indispensable d'apporter un remède. Elle blesse en effet les sentiments de justice les plus fortement enracinés au cœur de l'homme. Elle risque ainsi de dresser les classes de la société les unes contre les autres et de compromettre gravement la paix intérieure.

Peut-être les considérations fiscales contribuèrent-elles dans une large mesure au déclenchement de la révolution de 1789. Les gouvernements s'aperçurent sans doute à la fin de l'ancien régime que l'inégalité dans la répartition des charges constituait une menace permanente pour l'état de choses politique existant. A plusieurs reprises, en effet, il fut annoncé que l'ère des privilèges fiscaux était close. Ainsi fut-il déclaré solennellement par ordre du roi et en sa présence « qu'il n'est plus permis de penser que celui qui recueille moins doive payer davantage (1) ». Mais ces affirmations ne pouvaient que

1. Discours à la séance des Notables du 25 mai 1787. Cité par M^e Gaultier de Biauzat : *Doléances sur les charges que les gens du peuple supportent en toute espèce d'impôts*.

rester platoniques. Le monarque ne pouvait supprimer d'un trait de plume le principe du privilège qui constituait alors le fondement politique, économique et social de la nation française ; seule une révolution pouvait y substituer le principe de l'égalité des citoyens devant la loi.

Il ne semble pas, à la vérité, qu'à l'heure actuelle, la paix intérieure coure le risque d'être compromise pour des raisons d'inégalités fiscales. Du moins celles-ci ont-elles des conséquences financières d'autant plus graves que la situation de la Trésorerie est moins brillante. L'inégalité entraîne en effet la fraude ; le contribuable supporte aisément le poids de lourds impôts s'il sait que tous les assujettis acquittent des taxes aussi élevées, relativement aux facultés dont ils disposent. De faibles impôts au contraire le feront souffrir infiniment plus s'il pense être l'objet d'une injustice. Par tous les moyens il s'efforcera alors de tromper le fisc pour payer moins que le voisin. La fraude, déplorable par elle-même puisqu'elle a pour résultat d'amoindrir les ressources budgétaires, est surtout nuisible par ses conséquences lointaines ; la fraude en effet entraîne la fraude ; elle engendre rapidement une maladie chronique d'ordre psychologique qu'une armée de contrôleurs est impuissante à maîtriser ; et lorsque la moralité fiscale du contribuable est ainsi profondément atteinte, les

sanctions pénales les plus énergiques se révèlent en général impuissantes.

Les pouvoirs publics doivent donc s'attacher à connaître le plus exactement possible quelle est la mesure des inégalités fiscales pour pouvoir les atténuer et diminuer ainsi les désordres qu'elles sont susceptibles d'engendrer.

Il nous a semblé qu'une contribution, si modeste fût-elle, à l'éclaircissement d'un problème aussi important et qui a reçu des solutions aussi diverses que contestées, pouvait présenter quelque utilité. Le lecteur ne doit pas s'attendre cependant à ce que nous puissions déterminer très exactement quelles sont les parts contributives respectives de l'agriculture d'une part, du commerce et de l'industrie d'autre part. Plusieurs raisons s'opposent, en effet, à ce que de grandes précisions puissent être fournies.

Tout d'abord, la nouveauté de notre système fiscal ne permet pas de considérer comme définitifs les rendements actuels. Une période d'adaptation aux nouveaux procédés d'assiette et de perception est nécessaire pour les contribuables comme pour les employés de la régie. L'inexpérience et la mauvaise volonté des premiers entraînent des résultats qu'une accoutumance plus grande aux nouveaux impôts permettra probablement d'améliorer. Les agents du fisc ont fait preuve d'autre part d'une

inexpérience professionnelle qui va du reste en s'atténuant considérablement. Leur tâche se bornait en effet avant la guerre à recenser des signes extérieurs ; elle était purement arithmétique. Ce travail, qui d'ailleurs n'a pas été supprimé (1) se trouve à l'heure actuelle doublé d'une tâche supplémentaire autrement délicate, autrement ardue. Les relations des contrôleurs avec les contribuables qui étaient réduites au stricte minimum sont devenues constantes ; ils doivent actuellement recevoir et contrôler des déclarations : ce contrôle nécessite des rapprochements, des recherches, des enquêtes auprès d'assujettis qui bien souvent considèrent le contrôleur comme un ennemi personnel attaché à leur perte. Celui-ci de son côté a trop tendance à considérer tout contribuable comme un fraudeur. Ces rapports parfois très tendus engendrent des discussions amères et qui ne sont d'aucun profit, ni pour le Trésor, ni pour les intéressés. Un bon agent de perception doit donc se doubler aujourd'hui d'un psychologue averti (2). C'est beaucoup demander à une catégorie de

1. Puisque les anciens impôts continuent à être établis pour le compte des départements et des communes.

2. « Les agents de tout grade doivent se rendre compte qu'ils ont à remplir vis-à-vis des contribuables un rôle d'éducateurs... ils doivent leur faire comprendre que, dans les circonstances actuelles, c'est un devoir sacré pour tout Français de payer scrupuleusement la quote-part d'impôt qui lui incombe. » (Circulaire ministérielle, 21 septembre 1923.)

fonctionnaires dont les cadres désorganisés par la mobilisation ne sont pas encore reconstitués, et dont le nombre est loin d'avoir augmenté en proportion du travail supplémentaire qui leur a été imposé.

Une autre raison empêche la comparaison que nous nous proposons de réaliser, de faire ressortir des résultats de grande précision : c'est que, parmi les nombreuses statistiques auxquelles il devra être fait appel, beaucoup sont anciennes, et ne donnent par conséquent que des renseignements qui ne correspondent plus à la réalité. Nous serons enfin obligé de constater, en examinant le problème de l'incidence, qu'il présente des solutions variables pour chaque impôt et pour chaque époque. Encore ces solutions sont-elles trop incertaines pour pouvoir être chiffrées, et permettre de déterminer exactement qui doit supporter, en définitive, la charge de tel impôt à telle époque.

Il ne nous sera donc possible d'établir qu'une comparaison approximative. Elle sera suffisante cependant, nous semble-t-il, pour mettre en évidence une inégalité dans la répartition des charges fiscales, et pour permettre de chercher des remèdes à cette inégalité.

CHAPITRE PREMIER

HISTORIQUE

La terre semble être la matière imposable par excellence : impossible à dissimuler, elle était autrefois la source principale des richesses et constituait par conséquent un indice certain de la situation de fortune de son détenteur. Aussi, jusqu'aux temps modernes, les gouvernements se bornèrent-ils, en matière d'impôts directs, à frapper les revenus de la terre. Mais encore faut-il distinguer suivant les bénéficiaires de ces revenus, car, en raison des nombreuses exemptions que nous aurons l'occasion d'examiner, et dont jouissaient maints privilégiés, la charge de l'impôt retombait, à l'exclusion des grands propriétaires terriens, presque uniquement sur les cultivateurs. Ceux-ci subvenaient ainsi à la presque totalité des dépenses de l'ancien régime. Puis, les sources de richesse autres que la terre prenant une importance de plus en plus grande, elles furent taxées à leur tour, de plus en plus lourdement, et la proportion se trouva renversée.

Cette inégalité primitive, explique la défense

qu'opposent à l'heure actuelle, les agriculteurs aux commerçants et industriels : ils ont payé plus que leur part durant des siècles, l'exonération relative dont ils jouissent aujourd'hui ne constitue à leurs yeux qu'une juste compensation. Ce raisonnement ne se justifie évidemment en rien, une injustice ne pouvant servir d'excuse à une autre injustice, mais il s'explique historiquement comme nous allons le constater.

ANCIEN RÉGIME

M^e Gaultier de Biauzat qui écrivit en 1788 un opuscule intitulé : *Doléances sur les surcharges que les gens du peuple supportent en toute espèce d'impôt* termine sa préface par cette citation de Montaigne : « Je dis vrai, non pas tout mon saoul, mais autant que je l'ose dire. » Par cet aveu, tout plein de réticences, le lecteur est averti que l'ombre de la Bastille empêche l'auteur de livrer le fond de sa pensée. Et cependant Gaultier de Biauzat n'hésite pas à écrire que « la classe des cultivateurs est écrasée par le poids des surcharges », et qu'« il est nécessaire de dévoiler cette dangereuse injustice ».

Ces affirmations qui paraissaient bien audacieuses à l'époque n'exprimaient cependant qu'une partie de la vérité ; l'on s'en convainc aisément en examinant l'assiette des impôts directs sous l'ancien régime.

A. — Taille

« La taille est généralement regardée comme le plus dur de tous les impôts » (1). C'est elle, en effet, qui de tous les impôts directs, avait le plus fort rendement (2). C'est qu'en cette matière, le pouvoir royal fixait en toute liberté le contingent de la taille. Les Etats généraux et les Parlements avait renoncé (3) à exercer le contrôle qu'ils considéraient comme un droit inviolable lorsqu'il s'agissait d'autres impôts. Une simple décision royale, en effet, un arrêt du Conseil, rendu souvent à l'insu du souverain, une décision ministérielle suffisaient pour élever le montant du brevet des tailles au niveau des besoins du Trésor. Aussi la taille créée sous Charles VII en 1444 pour produire 2 millions par an, atteignait en 1784 le chiffre de 81 millions (4). Or, cet impôt, « le plus dur de tous » était supporté presque exclusivement par la terre.

Taille personnelle. — Dans les pays assujettis à la taille personnelle, cependant, la taxe devait jouer

1. Remontrances de la Cour des aides de Paris du 1^{er} juillet 1768.

2. Taille : 91 millions ; Vingtièmes : 41 ; Capitation : 41, 3. (Evaluation de Necker, *Administration des finances*, p. 35 et s.)

3. Sans doute parce que la taille « s'éloignait davantage des murs du palais » suivant l'expression de Necker.

4. Stourm, *Les finances de l'ancien régime*, § 1^{er}, p. 87.

le rôle d'une impôt global sur le revenu ; la coutume avait imposé de prendre pour base de la répartition l'ensemble des facultés supposées de chaque tailable ; mais en raison des nombreuses exemptions de droit ou de fait qui furent arrachées peu à peu au pouvoir royal, ce fut le cultivateur qui dut supporter la quasi-totalité du poids de la taille.

EXEMPTIONS DE DROIT

Noblesse héréditaire. — Chargée de faire la guerre, en personne, et à ses frais, toutes les fois qu'elle en était sommée (1), la noblesse avait été exemptée de toute contribution à la taille ; et cette exemption semblait une juste compensation aux charges militaires qui lui étaient ainsi imposées (2). Mais d'une part, la taille constitua peu à peu, ainsi que nous l'avons indiqué, la principale ressource budgétaire ; de telle sorte que le noble jouissait d'une exemption fiscale à peu près complète ; l'avantage justifié au début devenait donc un privilège excessif. D'autre part, les nécessités militaires obligèrent la royauté à faire appel aux roturiers lorsque l'ennemi menaçait les frontières. On organisa une milice, chaque inten-

1. Cahier du Tiers Etat de Nemours.

2. « La noblesse était toujours assujettie au service militaire de fief; il était donc juste qu'elle fût exempte de la taille. » (Remontrances de la Cour des aides de Paris, du 6 mai 1775.)

dant devant fournir un nombre déterminé de miliciens. Cette levée d'hommes se faisait en général « aux dépens des campagnes » (1). En dehors du clergé exempté d'office, de nombreuses dispenses étaient en effet accordées par l'intendant aux individus jouissant d'une protection spéciale : les professions libérales, les artisans, la domesticité des nobles étaient en général exemptés de tout service militaire. Ainsi les paysans qui payaient seuls la taille, sous prétexte qu'ils étaient dispensés de prendre les armes, étaient précisément les seuls à être obligatoirement appelés sous les drapeaux du roi ! (2)

Les nobles n'avaient donc plus aucune raison d'être exemptés de la taille ; leur nombre allait cependant en s'accroissant sans cesse ; le pouvoir royal, toujours à court d'argent, mettait en effet à la disposition des roturiers, des charges de plus en plus nombreuses (3) dont l'acquisition conférait de plein

1. M. Olivier Martin, à son cours.

2. Cette évolution n'avait pas échappé aux contemporains qui se risquaient même parfois, après quelques précautions oratoires, à en signaler les injustes conséquences : « A Dieu ne plaise que je provoque jamais l'anéantissement arbitraire des privilèges si indispensables dans les gouvernements où il y a nécessairement des distinctions entre les personnes... Mais il n'est pas moins vrai que les exemptions de la noblesse furent originairement fondées sur le service militaire qu'elle était obligée de faire à ses frais... L'Etat ne peut-il pas exiger l'équivalent de ces services qu'il fait faire depuis longtemps au moyen des impôts ? » (Gauthier de Biauzat, p. 29.)

3. M. Stourm en estime le nombre à 4.000, *op. cit.*, p. 53.

droit la noblesse, et par suite, l'immunité fiscale (1). Ainsi se réalisait ce monstrueux paradoxe social : il suffisait d'être riche pour quitter la roture et être dispensé par conséquent de toute contribution à la taille

Clergé. — L'exemption du clergé se justifiait un peu mieux puisque du moins, il contribuait pour une part, assez faible à la vérité, aux dépenses publiques (Necker l'évalue à 11 millions en 1784) (2). Mais, ces 11 millions ne constituaient qu'une charge bien faiblement proportionnée aux revenus considérables dont jouissait alors l'Eglise de France. Au surplus l'exemption du clergé s'explique historiquement d'une façon analogue à celle que nous avons examinée ou sujet de la noblesse. Il devait, en effet, contribuer également à l'effort militaire du royaume, non pas en payant de sa personne, mais en recrutant des troupes qu'il devait entretenir et mettre à la disposition du monarque (3) ; mais, comme pour la noblesse, cette obligation militaire était tombée en désuétude, cependant que subsistait le privilège fiscal.

1. Ces 4.000 charges étaient presque toutes des charges inutiles ; il suffit de citer par exemple celle de gentilhomme de la chambre du roi que Voltaire posséda. (Stourm, p. 53, *op. cit.*)

2. *Op. cit.*, p. 35 et suiv.

3. « Dès que le roi avait une guerre à soutenir, les églises qui avaient quelques fonds considérables étaient obligées d'envoyer à l'armée un certain nombre de personnes et de les y entretenir à leurs dépens. » (*Lois ecclésiastiques*, par D'Héricourt, partie 4, ch. 5, p. 660.)

Privilégiés. — L'exemption nobiliaire et ecclésiastique n'était plus du reste « que peu de chose à côté de cette masse énorme de privilégiés roturiers, affranchis en totalité ou partiellement » (1). Il y avait en effet plus de 40.000 offices (2) qui octroyaient en même temps que le titre de fonctionnaire, l'exemption totale ou partielle des tailles ; et il n'était pas besoin pour cela d'occuper un rang très élevé dans la hiérarchie administrative, puisque les maîtres de postes, les gendarmes en compagnie entretenue, les concierges portiers et jardiniers des maisons royales ainsi que leurs veuves bénéficiaient de cette exemption (3).

Ainsi donc, puisque ni les nobles, ni le clergé, ni les employés d'un service public à quelque titre que ce fût étaient légalement exemptés de la taille, il ne restait guère plus pour acquitter cette imposition que la classe des cultivateurs.

L'EXEMPTION DE FAIT

Ceux mêmes, en effet qui, n'étant ni nobles, ni d'Église, ni privilégiés, auraient dû supporter une partie des tailles, échappaient cependant en général

1. Marion, *op. cit.*, p. 8.

2. Stourm, p. 43.

3. La collection des « Edits, déclarations et arrêts sur le fait des tailles » fournit une longue liste des professions qui entraînent un privilège fiscal.

à cette imposition en raison de son mode d'assiette. La répartition du contingent de la taille entre les habitants d'une paroisse par les asséeurs ou les collecteurs de l'impôt se faisait d'après les signes extérieurs de la richesse qu'il était possible de découvrir. Or, s'il est toujours relativement facile de dissimuler des richesses mobilières, il est impossible de cacher aux agents du fisc l'importance des terres cultivées, et celles-ci constituent le plus tangible des signes extérieurs, le plus facile à recenser; c'est à lui par conséquent que s'attachaient presque exclusivement les agents chargés d'établir l'assiette des tailles. Il y avait là une exemption de fait en faveur des détenteurs de toutes richesses autre que la terre (1).

La taille personnelle était donc presque uniquement à la charge des petits propriétaires fonciers roturiers (2) et des agriculteurs exploitant pour le compte des nobles.

Taille réelle. — Ce qui était la pratique en pays de taille personnelle devient la théorie en pays de

1. Moreau de Beaumont estime qu'en Bourgogne, pays de taille personnelle, l'imposition sur les commerces, industries, facultés mobilières étaient à peu près la centième partie de celle que supportaient les biens-fonds (Marion, *op. cit.*, p. 18, note.)

2. Il ne pouvait s'agir en effet que de propriétaires peu fortunés et obligés par conséquent d'exploiter eux-mêmes leur fonds. S'il en avait été autrement nous avons vu qu'ils auraient eu toute facilité pour acquérir la noblesse ou tout au moins un office conférant exemption de la taille.

taille réelle. On n'a plus ici la prétention de frapper les revenus globaux des contribuables. La taille est assise uniquement en droit comme en fait sur les biens-fonds et uniquement sur les biens-fonds roturiers, c'est-à-dire sur ceux que des déclarations royales, variables suivant les provinces, ont déclarés tels à une époque déterminée. Ainsi les biens-fonds devaient rester dans l'état de nobilité ou de roture où ils se trouvaient, lors de la déclaration, quelle que soit la qualité des propriétaires successifs.

Dans la plupart des provinces cependant les nobles ou ecclésiastiques qui jouissaient personnellement d'une terre roturière, étaient exemptés de taille ; cela revenait à dire, que seuls, les propriétaires et exploitants roturiers d'une terre roturière étaient assujettis à l'impôt. Il était bien possible d'ajouter au compoix terrien, c'est-à-dire au cadastre des fonds d'une communauté un « compoix cabaliste, c'est-à-dire une sorte de cadastre comprenant le bétail, l'industrie, les facultés mobilières, etc. » (1). Mais ce n'était qu'une faculté pour les communautés et on en usait fort peu (2).

La taille, soit personnelle, soit réelle, était donc

1. Marion, *op. cit.*, p. 29.

2. « Les embarras et les changements qu'éprouverait la confection annuelle de ce compoix font que comme il n'est point nécessaire ou d'obligation, il est très peu de villes ou de communautés qui y aient recours ». (Moreau de Beaumont, *Traité des arts et impositions*, t. II, p. 94.)

un impôt presque exclusivement foncier, et ne pesant en majeure partie que sur la terre (1). Enfin les villes tout au moins les plus importantes bénéficiaient presque toutes d'une exemption de la taille : « récompense d'une action d'éclat, faveur accordée pour obtenir une soumission ou pour prévenir une défection, rémunération de quelque service, combinaison pour attirer des habitants, etc., etc. » (2).

La taille soit personnelle, soit réelle, était donc un impôt presque exclusivement territorial. Son montant s'élevait en 1784 à 91 millions sur lesquels Necker estimait que 74 millions pesaient uniquement sur la terre (3).

B. — Capitation

Dans son principe, la capitation créée en 1695, constituait un premier pas vers l'égalité devant l'impôt. La population était en effet divisée en 22 classes, d'après la situation sociale des assujettis, sans aucune exception. Une taxe uniforme était appliquée à chaque classe. Mais l'application qui fut faite de cet impôt en transforma rapidement la signification.

1. « Les maisons étaient taxées, mais l'étaient moins à proportion que les terres ». (Marion, *op. cit.*, p. 20, note.)

2. Marion, *op. cit.*, p. 22.

3. Necker, *De l'administration des finances de la France*, p. 35 et suivantes.

1° *Clergé*. — Le clergé se racheta tout d'abord, pour la somme très modique de 4 millions.

2° *Noblesse et privilégiés*. — La noblesse tenta de se libérer de la même façon, mais le roi, après avoir encaissé les sommes versées, révoqua (1) sans indemnité, les rachats consentis. Nobles et privilégiés échappèrent cependant, dans une très large mesure, à cette imposition humiliante et onéreuse, grâce au mode spécial de perception qui leur fut accordé. Les intendants furent, en effet, par dérogation, chargés d'établir leurs rôles. C'est devant eux que « se retiraient nobles et privilégiés pour y être taxés d'office » (2).

Or, en fait, « l'intendant se bornait presque toujours à recevoir la déclaration de ceux qui se retiraient devant lui sans avoir l'impolitesse de la contester, ni même de la contrôler » (3).

3° *Dans les villes* enfin, la capitation urbaine était d'une modicité telle, que malgré l'arbitraire complet présidant à sa répartition « elle ne provoquait pas de plaintes trop vives » (4).

1. Edit de 1715.

2. « On justifiait ces scandaleuses différences en prétextant l'embarras et l'intimidation des agents subalternes de la perception en présence des grands seigneurs et des hauts fonctionnaires; au fond, il ne s'agissait nullement d'alléger la responsabilité des employés, mais de procurer à ceux qui possédaient déjà l'exemption des tailles, un traitement analogue de faveur en matière de capitation ». (Stourm, p. 55.)

3. Stourm, *op. cit.*, p. 56.

4. Marion, *op. cit.*, p. 53.

4° *Habitants des campagnes*. — Ce sont donc eux, qui vont encore supporter la majeure partie de la capitation : c'est qu'en effet, il existait déjà une base de répartition : celle qui était adoptée pour la taille ; pourquoi dès lors, en chercher une nouvelle, ce qui aurait présenté de grandes difficultés et demandé un temps fort long, alors que le Trésor royal, à court d'argent, réclamait des ressources immédiates ? Tous les intendants se laissèrent ainsi entraîner à convertir la capitation en un supplément de taille, c'est-à-dire en un impôt portant lui aussi presque uniquement sur la terre (1). Necker estime cependant que, son produit total étant de 41 millions, la capitation ne constitue une charge territoriale qu'à concurrence de 22 millions.

C. — Vingtièmes

Créé en 1710 sous le nom de « dixième » ce n'est qu'en 1750 que cet impôt fut établi d'une manière stable après avoir été le cinquantième. Il fut incontestablement le plus équitable dans son principe,

1. « Les laboureurs et les vigneronns sont surchargés d'une manière très préjudiciable à l'agriculture... la cause de ces surcharges se trouve dans la double circonstance que la capitation monte aux trois quarts de la taille et qu'elle est répartie au marc la livre de la taille. Ces circonstances sont l'effet évident de l'usage illégal qui a converti la capitation en taille ». (G. de B., p. 228.)

puisque'il devait frapper non seulement la terre, mais encore trois autres sources de revenus : les richesses mobilières, les droits et offices, et les produits de l'industrie. Mais là encore, l'application faussa les principes théoriques, et l'impôt du vingtième fut supporté presque uniquement par la terre (1).

Les vingtièmes d'industrie échouèrent en effet complètement ; les agents de l'assiette, habitués à considérer les revenus fonciers comme seule matière imposable possible, se révélèrent incapables d'imposer « les fruits inconnus et présumés du travail et de l'intelligence » (2). C'est pourquoi Necker pensa qu'il valait mieux supprimer cette contribution, « qui ne pouvait jamais être répartie avec une sorte d'équité qu'à l'aide d'une inquisition tellement illimitée, qu'une estimation même arbitraire devenait préférable (3) ».

Le vingtième mobilier n'eut qu'un rendement très faible, d'abord parce que la richesse mobilière ne constituait alors qu'une faible partie de la richesse publique, ensuite parce qu'il fut « mal et rarement appliqué » (4).

1. « C'est l'impôt le plus essentiellement territorial ». (Necker, *op. cit.*)

2. Edit. de 1777 qui supprima le vingtième d'industrie.

3. *Ibid.*

4. Marion, p. 69, *op. cit.*

Le vingtième des droits et offices, ne donna lieu également qu'à une émission insignifiante de rôles.

C'est donc le vingtième des biens-fonds qui assumait la tâche la plus lourde. Les agents de la perception trouvaient là, en effet, la matière imposable qu'ils connaissaient et avaient déjà l'occasion de taxer par l'intermédiaire de la taille et de la capitation ; aussi Necker déclara-t-il (1) que l'impôt des vingtièmes en général « est le plus territorial des impôts ».

Et sur 76 millions (5 de livres composant le produit des vingtièmes en 1784, il estime que 2 millions) 5 de livres seulement atteignent les objets étrangers à la terre.

D. — Corvée

D'abord, exigées en nature, des seuls paysans, ces corvées « si préjudiciables à l'agriculture » (2) purent être rachetées en argent à partir de 1786 ; mais la nouvelle contribution constitua une nouvelle imposition additionnelle à la taille, c'est-à-dire, une nouvelle charge pour la terre (3).

En résumé, voici, d'après Necker, quelle était la proportion d'impôts directs payés par les détenteurs

1. Administration des finances.

2. Arrêt du 15 juillet 1760 de la Cour des aides de Rouen. (Marion, p. 14.)

3. Rendement des taxes substituées à la corvée : 20 millions.

de la terre, et plus particulièrement par les paysans.

Les grands propriétaires fonciers avaient en effet, comme nous l'avons vu, toute facilité pour acquérir un titre de noblesse ou un office les dispensant des charges fiscales les plus importantes.

Rendement des impôts directs en 1784

(millions de livres)

Vingtièmes	76,5	part territoriale	74
Taille	91	—	81
Capitation	41,5	—	21

Gaultier de Biauzat s'est efforcé de déterminer, non plus qu'elle était la contribution des cultivateurs dans l'ensemble des recettes fiscales publiques, mais quelle portion de son revenu devait prélever le paysan pour acquitter ses impôts, et il arrive au résultat suivant (1) :

Pour une livre de produits.

Taille	4	sols	
Capitation et accessoires	4	—	3 deniers
Vingtièmes	2	—	3 —
Chemins royaux			8 —
Don gratuit			2 —
Charges locales			3 —
	11	sols	7 deniers

« Les impôts en taille, capitation, corvée, ving-

1. *Op. cit.*, p. 7.

tièmes et leurs accessoires absorbent donc près des trois cinquièmes du produit, et il reste aux taillables, cultivateurs de leur propre bien, deux cinquièmes seulement de leur revenu pour fournir à leur nourriture, à leur entretien, aux frais de culture, ensemencement, et exploitation de leur bien, et autres dépenses indispensables dans l'état de société ».

Tous ces chiffres doivent du reste être considérés comme très approximatifs, et résultant d'une appréciation toute personnelle à ceux qui les donnent.

Il est en effet impossible de trop préciser, quand on parle des finances de l'ancien régime. D'abord, en raison de l'extrême diversité des législations fiscales, qui varient de province à province dans leurs dispositions théoriques, et dans les applications qui en sont faites, ensuite « parce que l'ancienne Monarchie avait érigé en principe que la matière des finances était secrète de sa nature ; et comme les comptes avaient toujours été entourés d'un profond mystère, la nation avait fini par croire que le secret sur les finances était lié à leur prospérité » (1) (2).

1. Gomel, *Causes financières de la Révolution*, p. 83.

2. Une déclaration du 28 mars 1764 fit défense « d'imprimer, d'éditer ou colporter aucuns écrits, ouvrages ou projets concernant la réforme des finances ou leur administration passée, actuelle ou future ».

ÉVOLUTION DEPUIS 1789

Après la Révolution, l'accroissement des richesses mobilières d'une part, le développement des tendances démocratiques et le perfectionnement de l'organisation administrative d'autre part, permirent d'atteindre effectivement des matières imposables, autres que la terre.

L'impôt sur les valeurs mobilières, la taxe personnelle et mobilière, l'impôt des patentes et des portes et fenêtres, ont eu pour conséquence, la contribution de toutes les classes sociales aux dépenses publiques.

Mais à mesure que ces dernières s'élevaient, on se préoccupa de suivre de plus près les facultés de chacun; cette tendance se justifiait doublement; puisqu'il fallait en effet obtenir des rendements fiscaux plus importants, la nécessité s'imposait de répartir leur charge plus équitablement. Aussi, le principe de la réalité de l'impôt a-t-il fait place dans le nouveau système fiscal, au principe de la personnalité. Mais cette substitution devait nécessairement entraîner un dégrèvement des cultivateurs aux dépens des autres contribuables puisque, nous aurons l'occasion de le constater, les revenus des agriculteurs sont plus difficiles à déterminer que n'importe quels autres. La situation semble donc renversée à l'heure actuelle. Il nous reste à examiner dans quelle mesure.

CHAPITRE II

QUELS IMPOTS Y A-T-IL LIEU DE COMPARER

Au seuil de cette étude, se présente, semble-t-il, une question préjudicielle qui nécessite une réponse précise.

Sur quels impôts doit porter la comparaison que nous nous proposons d'établir. La question a souvent été posée dans des termes qui manquaient de clarté, et cela explique fréquemment la variété des appréciations qui ont été formulées sur l'importance des charges fiscales, respectivement supportées par l'agriculture, le commerce et l'industrie (1). La plupart de ceux qui ont examiné cette question, omettent presque toujours, pour des raisons diverses, de considérer soit la contribution foncière, soit l'impôt

1. Voir notamment M. R.-G. Lévy, *Réveil économique*, 26 novembre 1921 ; M. Queuille, Rapports sur le budget de l'agriculture pour l'exercice 1921 ; Pierre Bodin, *Les nouveaux impôts ont-ils fait faillite*, p. 27 et suivantes ; MM. Henri et Joseph Hitier, *L'expansion économique*, mai 1923, *Chronique agricole*, p. 6 ; Michel Angé-Laribé, *Le paysan français après la guerre*, p. 155. Communication à l'Académie d'agriculture, le 14 décembre, par M. de Vogué.

sur les bénéfices de guerre, soit la taxe sur le chiffre d'affaires, soit les taxes assimilées, soit l'impôt global sur le revenu, soit enfin les impositions locales. Certaines de ces omissions sont, du reste, parfois justifiées ; mais les justifications qu'on donne, lorsqu'on en donne, ne procèdent en général que de motifs d'ordre pratique (1).

Il semble cependant, qu'un principe directeur, devrait présider à la discrimination entre les impôts qu'il y a lieu de faire entrer en ligne de compte, et ceux qui n'ont pas à être envisagés. Pour déterminer sur quels impôts doit porter la comparaison, il faut préciser quel doit être l'objet de cette comparaison.

Y a-t-il lieu, comme on l'a presque toujours fait, de considérer d'une part tous les impôts payés, à quelque titre que ce soit par les agriculteurs, et d'autre part, la totalité des impôts acquittés par les commerçants et les industriels ? Il nous semble qu'une telle étude serait sans intérêt ; peu nous importe, du point de vue de l'équité fiscale que l'ensemble des taxes acquittées par les commerçants soit plus lourde que l'ensemble des taxes acquittées par les agriculteurs.

Si par exemple nous supposions que les commer-

1. Certains impôts sont négligés en raison de leur faible productivité ; d'autres n'ont qu'un caractère transitoire : les statistiques ne donnent que des renseignements insuffisants au sujet de certains rendements, etc.

çants soient fortuitement propriétaires de la totalité des valeurs mobilières, l'impôt qu'ils devraient acquitter de ce chef, ferait apparaître une lourde charge à leur passif fiscal ; les agriculteurs au contraire, n'auraient rien à payer du fait de l'impôt sur les valeurs mobilières ; il n'y aurait cependant, évidemment pas lieu de s'étonner d'une telle différence de traitement.

Qu'a-t-on donc l'intention de comparer lorsqu'on met en balance les impôts qui pèsent d'un côté sur l'agriculture, et de l'autre sur le commerce et l'industrie ?

Il semble que ce soient les charges qui frappent les agriculteurs, les commerçants et les industriels, non pas à un titre quelconque, mais *en raison de la profession d'agriculteurs, de commerçants ou d'industriels qu'ils exercent*.

C'est, du point de vue de l'équité fiscale, comme du point de vue de la prospérité économique générale de la France, la seule question intéressante à étudier.

C'est d'après ce principe que nous éliminerons de notre comparaison certains impôts qui sont cependant, en fait, acquittés pour partie par les catégories de contribuables qui nous intéressent.

I. — Impôts dont il n'y a pas lieu de tenir compte

1° IMPÔTS PERÇUS AU PROFIT DE L'ÉTAT

A. *Impôts directs.* — Il y a tout d'abord lieu évidemment d'éliminer les impôts qui atteignent l'exercice de professions autres que celles d'agriculteurs, de commerçants ou d'industriels. Il en est ainsi pour la cédule des traitements et salaires et la cédule frappant les bénéfices des professions non commerciales.

Il y a lieu ensuite de rejeter, suivant le principe que nous avons indiqué plus haut, les impôts dont une partie est probablement payée par les catégories de contribuables dont nous comparons les charges, mais non pas en raison de la profession qu'ils exercent. C'est le cas pour la cédule des capitaux mobiliers, la cédule des créances, dépôts et cautionnements et pour certaines taxes assimilées, telles que la taxe sur les billards, la taxe sur les cercles, la taxe sur les gardes-chasse.

B. *Impôts indirects.* — Nous ne tiendrons pas compte des impôts indirects qui frappent les produits agricoles (1) ou industriels (2). Car, s'ils sont

1. Tels que les droits de circulation sur les boissons.

2. Sucres bruts frappés à la sortie des fabriques d'un droit de consommation, etc.

payés par les industriels ou les commerçants, ils retombent en définitive, presque toujours sur le consommateur. (voir le chapitre suivant).

On a prétendu qu'il ne fallait pas omettre les droits fort élevés perçus à l'occasion des ventes d'immeubles, et qui sont payés en majeure partie par la classe agricole. Appliquant ici encore le même principe directeur, il nous semble qu'il n'y a pas lieu d'envisager les répercussions fiscales de ces mutations ; celles-ci, en effet, ne sont en aucune façon une conséquence de la profession d'agriculteur exercée par les assujettis.

2^e IMPOTS LOCAUX

Contribution personnelle et mobilière. — Parmi les impôts locaux, nous éliminerons de la comparaison le produit des centimes additionnels à la contribution personnelle et mobilière. La taxe personnelle, en effet, est « due par chaque habitant français ou étranger de tout sexe et de tout âge même mineur jouissant de ses droits et non réputé indigent » (1), sans par conséquent que sa profession ait une influence quelconque sur le payement de ces centimes. Quant à la taxe mobilière, elle porte uniquement sur la valeur locative des locaux servant à

1. Loi du 21 avril 1832, article 12.

l'habitation personnelle, et non des locaux à usage agricole, commercial ou industriel.

Contribution des portes et fenêtres. — Elle n'atteint pas les ouvertures que nécessite l'exercice d'une profession agricole. La loi du 4 frimaire an VII, article 5 qui établit cet impôt, déclare en effet que « ne sont pas soumises à la contribution établie par la présente loi, les portes et fenêtres servant à éclairer ou aérer les granges, bergeries, étables... et autres locaux non destinés à l'habitation des hommes ».

L'industrie de son côté bénéficie d'une exemption dont l'application pratique est du reste très délicate ; la loi du 4 germinal an XI, en effet, exonère de la taxe « les manufactures » ; or, les usines sont d'autre part imposables aux termes de la loi du 4 frimaire an VII.

La distinction entre les usines et les manufactures est une question de fait, dont la solution a maintes fois donné lieu à de nombreux différends. Le Conseil d'Etat admet en général qu'il s'agit d'une manufacture lorsque le travail de fabrication n'est pas opéré principalement au moyen de machines mais bien grâce au travail manuel (1).

Cette définition cependant est loin d'être absolue, et les tribunaux l'ont souvent écartée. — En résumé, l'agriculture n'apporte pas sa part à la contribution

1. Conseil d'Etat, 19 juin 1876. (Lebon, p. 494).

des portes et fenêtres ; l'industrie et le commerce au contraire en acquittent une fraction, mais dans une proportion que nous nous avouons incapables de déterminer, tant en raison du peu de fermeté dont fait preuve la jurisprudence dans ses principes, qu'en raison de l'absence de statistiques susceptibles de fournir des précisions.

Taxe sur les chiens. — La taxe sur les chiens peut être également éliminée ; en effet, seuls quelques chiens bergers peuvent être l'occasion d'une charge pour l'agriculteur ; mais en ce cas, précisément, les tarifs sont considérablement abaissés, et il ne peut s'agir que d'une très faible charge qu'il semble possible de négliger.

Taxes de remplacement. — Enfin, la loi de 1897 a autorisé les communes qui suppriment les droits d'octroi sur les boissons hygiéniques à y substituer dans certaines conditions des taxes dites de remplacement. Ces taxes comprennent trois catégories :

1^o Les premières sont valables moyennant une simple autorisation préfectorale. Limitativement énumérées par la loi, elles comprennent l'élévation du droit d'octroi sur l'alcool, la création d'une licence municipale pour les commerçants de boissons, la perception d'une taxe sur les vins en bouteilles, des taxes municipales en addition des taxes d'Etat sur les chevaux et voitures, billards, chiens, cercles (1).

1. Loi du 19 décembre 1897, art. 4 et 7.

Aucun de ces impôts n'atteint spécialement l'agriculture, le commerce ou l'industrie, sauf la licence municipale que nous aurons à envisager ;

2° En second lieu les communes peuvent créer « sous réserve de l'approbation législative, des taxes directes ou indirectes. Les taxes directes ne seront prélevées que sur les propriétés ou objets situés dans la commune ; elles s'appliqueront à toutes les propriétés ou à tous les objets de même nature ; elles seront proportionnelles » (1). Pour les raisons indiquées plus haut, nous ne tiendrons pas compte des taxes indirectes ; quant aux taxes directes, l'imagination communale en a créé une telle variété, qu'il est bien difficile de les classer et même de les énumérer (2). Au surplus, et du point de vue qui nous intéresse, ces taxes s'abstiennent de frapper plus particulièrement l'agriculture, le commerce ou l'industrie, et c'est en général la valeur locative des habitations qui est adoptée le plus souvent comme matière imposable par les municipalités ;

3° « Enfin, les communes pourront établir dans les conditions de la loi du 5 avril 1884 des centimes additionnels dont le chiffre ne pourra pas dépasser 20 » (3).

1. Loi du 29 décembre 1897, art. 5.

2. Relevons par exemple, les taxes sur les domestiques, sur les mulets, sur les stalles d'écurie, sur les chats, sur les pianos et autres instruments de musique, etc., etc.

3. Loi de 1897, art. 4 *in fine*.

Pour les raisons déjà indiquées, nous éliminerons des termes de la comparaison les centimes additionnels à la contribution mobilière et à la contribution des portes et fenêtres.

II. — Impôts dont il y a lieu de tenir compte

A. — AGRICULTURE

a. *Impôt foncier des propriétés non bâties.* — C'est un impôt essentiellement réel supporté par la propriété elle-même, le propriétaire n'étant, ainsi qu'on l'a dit fréquemment, qu'un agent qui l'acquitte pour elle, au moyen des fruits qu'elle lui donne. L'exploitant agricole n'y a aucune part. En effet « il importe de bien distinguer le revenu imposable qui est le revenu net foncier, et de ne pas le confondre avec le revenu agricole. Une terre peut être en effet la source des deux revenus dont la séparation se fait d'elle-même quand la terre est louée : d'un revenu pour le propriétaire qui perçoit le fermage ; ce fermage représente le loyer des capitaux fonciers et la rente du sol, d'un revenu pour l'exploitant, revenu qui rentre, au point de vue économique, dans la catégorie des profits d'industrie. Ce dernier revenu est taxé par l'impôt sur les bénéfices agri-

coles. Le premier seul est le revenu foncier ; il correspond en somme à la valeur locative, et quand le propriétaire exploite lui-même, la valeur locative de son exploitation sera cotisée à l'impôt foncier, tandis que son bénéfice agricole sera imposé suivant les mêmes règles que celui d'un fermier. » (1)

L'impôt foncier est donc bien une charge de la propriété, et non de l'exploitation agricole. Nous ne devrions pas, semble-t-il, le compter au nombre des charges de l'agriculture. Un riche industriel, par exemple, propriétaire de vastes terrains dont il afferme la culture et qui acquitte de lourds impôts fonciers ne peut prétendre que l'agriculture est frappée en sa personne, puisqu'il n'exerce pas la profession d'agriculteur. Et même, semble-t-il, le propriétaire cultivant ses propres biens, acquitte la cédula des bénéfices agricoles en tant qu'exploitant mais il paye la contribution foncière, exclusivement parce qu'il est propriétaire et non parce qu'il est agriculteur.

Cependant les techniciens agricoles semblent bien s'accorder à l'heure actuelle pour reconnaître les avantages économiques (2), du faire valoir direct (3).

1. Alix, *Traité élémentaire de science et de législation financières*, p. 481.

2. Nous n'envisageons pas ici les avantages sociaux, cependant considérables.

3. Pour plus de détails voir Boret, *Pour et par la terre*.

« Là où l'exploitant a sur le sol, le droit absolu et perpétuel qui est l'attribut de la propriété, il apporte à la mise en valeur du fonds, et à l'augmentation de sa puissance de rendement, une ardeur, une ténacité qu'on ne rencontre jamais avec le fermage et le métayage » (1). Par conséquent l'occupation du sol par l'agriculteur à titre de propriétaire est une des conditions du bon rendement de la terre. C'est donc parce qu'il est agriculteur que le paysan s'efforce d'acquérir la terre qu'il exploite. C'est donc parce qu'il est agriculteur qu'il est amené à payer la contribution foncière.

Cet impôt ne doit pas être cependant comptés, pour la totalité, à la charge de l'agriculture. Dans le cas en effet où le propriétaire n'est pas exploitant, la contribution foncière ne peut être considérée comme une charge pour l'agriculteur. Il reste donc à déterminer quelle est la proportion de propriétaires non exploitants. Nous ne disposons à cet effet que des statistiques résultant de l'enquête de 1892 ; enquête hâtivement menée et dont les résultats ne peuvent être considérés que comme approximatifs (2).

1. Hitier H. et Hitier J., *Les problèmes actuels de l'agriculture*, 1923, Payot.

2. Voir M. Augé Laribé, *op. cit.*, p. 26.

	Nombre	Proportion
Exploitants propriétaires cultivant exclusivement leurs biens.....	2.199.220	52,5 0/0
Exploitants propriétaires travaillant en outre comme journaliers.....	588.950	14 0/0
Exploitants propriétaires travaillant en outre comme fermiers.....	475.778	11,3 0/0
Exploitants propriétaires travaillant en outre comme métayers.....	123.997	2,9 0/0
Fermiers non propriétaires.....	585.623	14 0/0
Métayers non propriétaires.....	220.871	5,3 0/0

Il résulte donc de cette statistique que $14 + 5,3 0/0$
 $= 19,3 0/0$ d'exploitants ne sont pas propriétaires
des biens qu'ils cultivent; $80,7 0/0$ le sont par con-
séquent. L'administration des finances en fournis-
sant à M. Queille (1) les éléments numériques de son
rapport, a estimé que cette fraction de propriétaires
non exploitants était négligeable et elle a déclaré
en conséquence que la totalité de la contribution
foncière devait être considérée comme une charge
de l'agriculture.

Ce raisonnement nous semble comporter une
erreur à la base. Qu'importe en effet que le nombre
des propriétaires n'exploitant pas eux-mêmes soit
infime, si ces individus possèdent la majeure partie
des terres cultivables? Précisément, en fait, ce sont
les grands propriétaires fonciers qui donnent leurs
terres de cultures à ferme.

1. Voir note I, p. 30.

Ce n'est donc pas le rapport du nombre de propriétaires non exploitants au nombre de propriétaires exploitants qu'il y a lieu de considérer, mais bien le rapport des surfaces cultivées sous le régime du faire valoir direct, aux surfaces exploitées, sur un mode différent (fermage, métayage).

C'est précisément le renseignement qui nous est donné dans l'introduction à l'enquête décennale de 1892, page 370.

Superficie cultivée en milliers d'hectares

	Culture directe	Métayage	Fermage	Total
	18.324,4	3.767	12.628,8	34.720,2
Proportion	52,78 o/o	10,65 o/o	36,31 o/o (1)	

Ce sont donc, d'après ces renseignements, les 52,78 de la contribution foncière qu'il y aurait lieu de considérer comme une charge de l'agriculture. Mais il semble bien, dit-on fréquemment, que depuis 1892, un grand nombre de paysans se sont rendus acquéreurs des terres qu'ils exploitaient. En particulier, « au lendemain de la guerre, beaucoup de terres ont été vendues, que les fermiers, les métayers, les petits cultivateurs ont achetées, et que les propriétaires, grands et moyens ont vendues (2) ».

1. Et non 56,57 comme l'indique par erreur l'enquête de 1892.

2. M. Augé Laribé, *op. cit.*, p. 74.

Mais dans quelle mesure s'est produite cette accession des cultivateurs à la propriété, c'est ce qu'il est impossible de déterminer exactement. On a tenté de le faire, en comparant les rendements des droits d'enregistrement sur les mutations à titre onéreux avant et après guerre :

1913	183.158.500	
1914	133.107.500	
1915	22.461.500	
1916	46.605.000	
1917	109.658.000	
1918	198.813.000	
1919	547.653.500	
1920 les six premiers mois	216.862.500	
— les six derniers mois	642.674	} 10 0/0
1921	756.994	
1922	826.324	

Et on a tiré, de cette comparaison, des conséquences qui semblent injustifiées.

« Il s'accomplit de nos jours, dans le silence et l'ombre de nos campagnes, une des révolutions les plus profondes qui aient orienté l'histoire de notre pays, révolution si grande qu'il faudra de longues années peut-être avant que ne s'en révèle toute la portée : cette révolution pacifique, c'est l'accession à la propriété d'une masse innombrable de Français... C'est par centaines de milliers que se comptent cette année (1919) les nouveaux propriétaires » (1).

1. Article de journal cité par M. Augé Laribé.

Sans même examiner avec M. Augé Laribé si cette augmentation n'est pas factice dans une très large mesure (1), il suffit de constater d'abord, que les droits de mutation ne correspondent pas forcément à des ventes d'immeubles ruraux. Ils représentent également des transactions sur des immeubles urbains, industriels ou commerciaux, et aucune statistique à notre connaissance ne permet de déterminer quelle est la partie des droits acquittés à l'occasion de la vente de domaines ruraux.

Ensuite à supposer même qu'on parvienne à réaliser approximativement une telle discrimination, on connaîtra simplement alors le montant des impôts acquittés à l'occasion de la vente d'immeubles ruraux.

Mais rien ne permettra de déclarer qu'il s'agit d'immeubles achetés par des exploitants à des propriétaires, et non par des individus n'ayant pas l'intention d'exploiter eux-mêmes, à des paysans qui jusqu'alors faisaient valoir leur propre bien. A moins donc, de faire une pétition de principe en posant comme postulat ce qu'il s'agit de démontrer, l'examen des droits d'enregistrement sur les mutations

1. Diminution du pouvoir d'achat de la monnaie, ventes au lendemain de l'armistice parce qu'on a rattrapé le retard et régularisé des opérations qui avaient peut-être été commencées pendant les années de guerre sans qu'on ait pu effectuer les formalités définitives, etc.

à titre onéreux ne peut fournir aucun résultat susceptible de nous éclairer.

Ainsi, peut-être, la superficie des terres exploitées par leurs propriétaires a-t-elle augmenté depuis quarante ans, mais seuls des « on dit » permettent-ils de le supposer. Nous nous en tiendrons donc au chiffre de 53 0/0 donné par l'enquête décennale de 1892, et nous considérerons comme étant à la charge de l'agriculture les 53 0/0 de la contribution foncière auxquels il ne faut pas oublier d'ajouter les 53 0/0 des centimes additionnels à la contribution foncière non bâtie, perçue au profit des départements et des communes.

b. *Cédule des bénéfices agricoles.* — Il y a lieu évidemment de tenir compte de cette cédule qui est incontestablement une charge de l'agriculture. On l'a même considérée trop souvent comme une charge exclusive, et c'est son faible rendement qui, comparé à celui de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, a soulevé les plus vives protestations, et alimenté la campagne de presse à laquelle nous faisons allusion au début de cette étude.

c. *Impôt global sur le revenu.* — Il ne s'agit pas de considérer comme une charge de l'agriculture, la totalité de l'impôt global acquitté par les agriculteurs à un titre quelconque, mais uniquement la portion de l'impôt complémentaire payée en raison

de l'exercice de la profession d'agriculteur. C'est-à-dire que nous tiendrons compte des 53 0/0 de la portion d'impôt global afférente aux revenus fonciers des propriétés non bâties, et de la totalité de la portion d'impôt global correspondant aux bénéfices agricoles.

d. *Prestations.* — Cette taxe peut être considérée semble-t-il, en raison de son objet même, comme incombant uniquement à la population agricole. Elle ne peut être établie en effet par les communes que pour l'entretien des chemins vicinaux ou ruraux reconnus, en cas d'insuffisance de leurs ressources ordinaires.

Les villes, dont la voirie est par définition exclusivement urbaine ne peuvent imposer leurs habitants au titre des prestations. Cette taxe n'est donc perçue que dans les communes rurales. De plus, le caractère agricole de cet impôt s'affirme si l'on examine quelle en est l'assiette : la taxe est due par tous les habitants mâles remplissant certaines conditions ; or les habitants des communes rurales sont presque tous des cultivateurs ; mais surtout elle est due pour chacun de leurs serviteurs, pour chaque bête de trait de somme ou de selle, et pour chaque charrette ou voiture attelée à leur service dans la commune. Or dans les campagnes ces éléments sont en immense majorité attachés aux cultivateurs pour lesquels ils sont un indispen-

sable instrument d'exploitation. Nous sommes donc fondés à dire que l'agriculture seule supporte les prestations (1).

e. *Taxe vicinale*. — La loi du 31 mars 1903 a autorisé les communes à remplacer les prestations en totalité ou en partie par une taxe formée de centimes additionnels aux quatre contributions. Comme nous avons constaté plus haut que seule, parmi ces quatre contributions, les 53 0/0 de l'impôt foncier frappant le revenu des propriétés non bâties constituait une charge de l'agriculture, il y aura lieu, ici encore, de retenir les 53 0/0 des centimes additionnels à la contribution foncière des propriétés non bâties, établis en remplacement des taxes de prestations.

B. — COMMERCE ET INDUSTRIE

a. *Contributions foncières des propriétés bâties*

Les industriels acquittent à notre avis une partie de la contribution foncière des propriétés bâties, à raison des professions qu'ils exercent : il y aurait grand inconvénient pour eux à ne pas être proprié-

1. On sait que les assujettis ont le choix entre l'acquittement en nature ou en espèce. Il n'est possible, évidemment, d'envisager ici que cette dernière modalité de payement, de beaucoup la plus fréquente du reste.

taire des locaux abritant leur matériel d'exploitation. Le perfectionnement continu du machinisme doit pouvoir permettre en effet une transformation correspondante des bâtiments qu'il garnit.

Le chef de l'exploitation doit donc toujours avoir la possibilité de modifier à son gré la disposition intérieure ou extérieure des locaux qu'il occupe ; il ne faut pas pour cela qu'un propriétaire puisse lui opposer son *veto*. Il ne faut pas non plus qu'une augmentation de loyer imprévue vienne déjouer les calculs de l'industriel et grossir inopinément son passif. Il ne faut pas surtout qu'à l'expiration du bail, il risque d'être expulsé. Dans la plupart des cas, en effet, l'emplacement d'une usine est déterminé par certaines circonstances topographiques : proximité d'une chute d'eau, voisinage d'une gare, etc. L'existence même de l'exploitation dépend évidemment dans ce cas de sa situation géographique. De toute façon, la cessation prolongée du travail qui résulterait d'un déménagement forcé et l'impossibilité de transporter ailleurs le matériel fixe d'exploitation, entraînerait presque toujours la ruine de l'industriel.

C'est donc la totalité de la contribution foncière, ayant les établissements industriels pour assiette, que nous compterons au nombre des charges fiscales de l'industriel.

On peut objecter, que si nous tenons compte ici

de la contribution foncière des propriétés bâties, nous avons négligé de le faire en ce qui concernait les agriculteurs. Ceux-ci sont bien astreints en effet, en raison de leur profession, à posséder certains immeubles ; mais ces immeubles bénéficient précisément d'une exemption de la contribution foncière des propriétés bâties et ne sont assujettis qu'à la contribution foncière des propriétés non bâties, sur le pied des meilleures terres labourables (1) (2). Nous n'avons donc pas à en tenir compte.

b. Cédule des bénéfices industriels et commerciaux

Les industriels et commerçants acquittent évidemment pour le tout cette cédule, à raison de leur profession. En effet, soit qu'il y ait déclaration du bénéfice réel net, soit qu'il y ait estimation forfait-

1. L'avantage est évident pour les agriculteurs puisque la valeur locative, base de la contribution foncière, est moindre, à égalité de superficie pour une terre labourable que pour un immeuble.

2. « Les bâtiments servant aux exploitations rurales, tels que granges, écuries, greniers, caves, celliers, pressoirs et autres, destinés soit à loger les bestiaux des fermes et métairies, ou à serrer les récoltes ainsi que les cours desdites fermes et métairies, ne seront soumises à la contribution foncière qu'à raison du terrain qu'ils enlèvent à la culture, évalué sur le pied des meilleures terres labourables de la commune », loi du 3 fructidor an VII, article 85. Le bénéfice des dispositions de l'article 85 est étendu aux bâtiments qui servent à loger, indépendamment des bestiaux des fermes et métairies, les gardiens de ces bestiaux. (Loi du 8 août 1890-5.)

faire d'après le chiffre d'affaire, c'est toujours le bénéfice de la profession industrielle ou commerciale qui est frappé.

c. Impôt global sur le revenu

Nous tiendrons compte ici, en suivant toujours le même principe, de la portion d'impôt global afférente, d'une part au revenu foncier des usines, d'autre part aux bénéfices industriels et commerciaux.

d. Certaines taxes assimilées

1° Redevance des mines. — Depuis la loi du 9 septembre 1919, l'exploitant de mines est considéré comme un commerçant. Il n'acquitte cependant, ni la patente ni la cédule sur les bénéfices commerciaux. Ce commerce est par contre assujetti à une redevance spéciale au profit du Trésor et des communes. Cette redevance comprend deux éléments : 1° un élément fixe variant suivant l'étendue de l'exploitation ; 2° un élément proportionnel au produit net ; et on doit comprendre dans le produit net, les opérations commerciales ou industrielles consécutives et accessoires à l'exploitation, ces opérations n'étant soumises ni aux patentes ni aux impôts cédulaires. L'ensemble de cette redevance constitue

donc bien une charge pour le commerce et l'industrie.

2° *Droit de vérification des poids et mesures.* —

Elle est perçue comme son nom l'indique à l'occasion de la vérification des poids et mesures détenus par certains assujettis dont une énumération limitative est donnée par le décret du 26 février 1876 (1). Cette énumération ne comporte évidemment qu'une longue liste d'industriels et de commerçants ; et c'est bien en raison de leur profession qu'ils sont détenteurs de poids et mesures et, par suite, assujettis à cette taxe de vérification.

3° Les mêmes considérations s'appliquent aux droits de visite des pharmacies et magasins de droguerie, aux droits d'inspection des fabriques et dépôts d'eau minérale, et aux droits perçus pour frais de surveillance des fabriques de margarine.

e. *Patentes*

La contribution des patentes se compose d'un droit fixe et d'un droit proportionnel. La nomenclature des professions soumises au droit fixe est contenue dans trois tableaux (2) : A, B et C. Le premier (3) comprend en principe l'ensemble des

1. *Journal officiel* du 27 février 1873.

2. Annexés à la loi du 15 juillet 1880 (*Journal officiel* du 22 juillet 1880).

3. Le droit fixe des patentes du tableau A, varie à la fois avec la nature de la profession et le chiffre de la population.

commerçants et des artisans (marchands en gros, marchands en demi-gros et marchands en détail). Le second (1) s'applique à certaines catégories spéciales de commerçants (banquiers, grands magasins, entrepreneurs de distribution d'eau, entrepreneurs d'omnibus, etc). Le troisième s'applique aux professions industrielles et varie avec la nature de la profession et certains éléments variables, destinés à représenter l'importance des usines (2).

Le droit proportionnel est établi sur la valeur locative des locaux consacrés à l'exercice de la profession.

Ce droit proportionnel atteint les professions indiquées aux tableaux A, B, C, mais en outre, il frappe également certaines professions libérales, non assujetties au droit fixe, et qui sont rangées dans un autre tableau appelé tableau D. Il varie avec la valeur locative de tous les locaux occupés par les patentables exerçant les professions limitativement énumérées (3) (4).

Il résulte de cet examen sommaire que la totalité

1. Le droit fixe des patentes du tableau B, varie à la fois avec la nature de la profession, le chiffre de la population, et l'importance du personnel ou du matériel employé par l'assujetti.

2. Caillaux, *Les impôts en France* p.56. « Le législateur a choisi dans chaque établissement, l'élément de production qui lui a paru en corrélation directe avec les bénéfices présumés. »

3. Avocats, architectes, avoués, greffiers, huissiers, ingénieurs civils, médecins, notaires, etc.

4. Loi du 15 juillet 1880, tableau D.

des patentes est une charge pour les commerçants et les industriels, à raison de la profession qu'ils exercent, exception faite cependant pour la partie du droit proportionnel atteignant les professions libérales.

f. *Impôt sur le chiffre d'affaires*

Il nous semble que cet impôt doive être considéré comme un fardeau pour le commerce et l'industrie ; on l'a contesté cependant, et à l'aide de très sérieux arguments, en invoquant la répercussion de cet impôt. Nous renvoyons donc l'étude de cette question au chapitre suivant (1).

1. V. p. 99.

CHAPITRE III

INCIDENCE

A. — Généralités

Nous croyons avoir déterminé à peu près exactement quels sont les impôts qui constituent une charge fiscale pour l'agriculture d'une part, le commerce et l'industrie d'autre part.

Mais avant de chercher à préciser numériquement l'importance de ces charges, une question préjudicielle se pose, qu'il semble impossible de ne pas envisager.

Les impôts que nous avons retenus comme terme de notre comparaison restent-ils définitivement à la charge des assujettis désignés par la loi ?

Se répercutent-ils au contraire d'une façon qui n'avait pas été prévue ?

C'est la question de l'incidence effective.

Il ne semble pas qu'on puisse la considérer comme négligeable ; qu'importe en effet, que nous puissions déterminer d'après l'incidence légale, quelles sont les charges fiscales respectives de l'agriculture, du commerce et de l'industrie, si les prévisions du

législateur sont bouleversées par le jeu de l'incidence effective ? Si, comme le prétendent certains théoriciens, tous les impôts pesaient toujours en définitive sur la même classe sociale, ou si au contraire leur charge se répartissait également sur l'ensemble des contribuables, la comparaison que nous nous proposons de faire n'aurait pas d'objet. Examinons donc rapidement les deux théories les plus caractéristiques de ces tendances doctrinales opposées.

1^o THÉORIE PHYSIOCRATIQUE DE L'INCIDENCE

Les physiocrates partent de cette idée essentielle, qui domine toute leur théorie sociale, économique et fiscale : tous les biens quels qu'ils soient viennent de la terre. C'est, dit le Trosne, une « vérité physique évidente ». L'agriculture est donc la seule industrie productive, puisqu'il n'en est pas d'autre pour tirer de la terre des biens nouveaux, de la matière nouvelle ; et il n'y a pas lieu d'objecter que les physiocrates commettent ici une bévue scientifique, en oubliant qu'il n'y a dans la nature que des déplacements et que « rien ne se crée ». Les physiocrates savent bien en effet que tout n'est que mouvement et que rien ne se crée : ils déclarent eux-mêmes que Dieu seul est producteur. Mais quand ils présentent l'agriculture comme créatrice

de matière nouvelle, ils parlent, non pas en physiiciens, mais en économistes, et comme tels, parlent juste (1). Avant que les produits ne soient mis au jour, ils existaient bien à l'état brut, mais constituaient de la matière pratiquement inexistante qui « n'était pas à l'usage de l'homme » (2).

Les autres professions sont au contraire absolument stériles ; le commerce et l'industrie sont en particulier improductifs ; les échanges se font en effet de valeur, pour valeur égale : ils s'opèrent au cours qui est la loi des prix ; les biens échangés ont donc des valeurs égales ; c'est l'évidence même ; aucune richesse n'est par suite créée.

Donc, l'agriculture est la seule créatrice de richesse ; mais elle pourrait ne créer qu'une somme de richesses égale à celles qui sont nécessairement détruites pour assurer la production ; il n'en est rien, et les physiocrates indiquent que si l'agriculture est la seule source de richesse, elle constitue en outre « le seul métier productif, car elle seule fournit un produit net, c'est-à-dire, un excédent au-dessus des dépenses nécessaires de production, dépenses que les physiocrates appellent les avances agricoles » (3). L'homme en effet, fournit à la terre

1. *Sic.* M. Deschamps à son cours.

2. Quesnay, cité par M. Deschamps à son cours.

3. Sélignmann, 1970. Traduction par Louis Suret, p. 177.

des « avances agricoles » (1). La terre donne à l'homme un produit brut normalement supérieur aux avances totales, afférentes à une année. Que devient ce produit brut ? Il doit servir tout d'abord à reconstituer les avances primitives et les dépenses annuelles pour éviter le dépérissement du fonds cultivé. Ces « reprises sur le produit brut », comme les appellent les physiocrates, ayant été prélevées, il reste un produit net. En effet, le fermier verse annuellement un fermage au propriétaire ; ce fermage est un excédent, dont profite le propriétaire, et, cet excédent ne constitue pas une simple compensation aux avances foncières ; peut-être sont-elles couvertes depuis longtemps ; en tous cas, il n'est pas limité par elles, et leur est normalement très supérieur.

Et ce produit net, est propre à l'agriculture puisque l'industrie et le commerce en effet, ne sont pas susceptibles de créer des richesses ; le profit industriel et commercial ne pouvant être qu'individuel, il ne peut se réaliser qu'aux dépens d'autres individus, et n'augmente par conséquent pas la somme des

1. Ces avances sont de trois sortes : avances foncières destinées à mettre la terre en état d'être cultivée, et faites, une fois pour toutes par les premières populations. Avances primitives représentant les instruments de travail, les bêtes, les engrais, etc., et qui doivent être renouvelées périodiquement par le cultivateur. Avances annuelles, ou plutôt dépenses annuelles, représentant l'entretien des hommes et des animaux.

richesses sociales, ceci, contrairement au produit net de l'agriculture dont profite le propriétaire du sol.

Puisque toutes les richesses existantes proviennent de la terre, et profitent par conséquent aux propriétaires fonciers, les impôts, quelle que soit leur assiette, ne peuvent porter que sur les revenus de la terre et atteindre fatalement les propriétaires fonciers. « Que les impôts soient directs ou indirects, l'incidence est toujours sur le sol. » Ce que l'incidence effective ne peut manquer de produire, disent les physiocrates, il vaudrait mieux le réaliser législativement et remplacer tous les impôts, tant directs qu'indirects, par une contribution unique sur le revenu des propriétaires fonciers. On éviterait ainsi les frais de perception toujours plus importants quand les diverses catégories d'impôts sont plus nombreuses. Nous n'entreprendrons pas ici la critique de cette ancienne théorie, d'abord parce qu'elle ne présente plus qu'un intérêt historique, ensuite parce qu'elle est liée intimement aux théories économiques, sociales et même politiques des physiocrates. Nous nous bornerons à constater que s'il est juste de considérer la terre comme seule créatrice de tous les biens matériels, l'agriculture et l'industrie transforment toutes deux, des biens (1), qui, s'ils n'étaient pas mis en valeur, seraient inu-

I. *Sic*, M. Deschamp à son cours.

tiles aux hommes. On ne les distingue que parce que la division du travail est poussée très loin dans nos civilisations. Mais toutes deux transforment des matériaux inutilisables en richesses ; elles peuvent donc être justement imposées toutes deux au même titre.

2^o THÉORIE DE LA DIFFUSION

A l'opposé de la doctrine précédente soutenant que tous les impôts se répercutent toujours sur la même catégorie d'individus, on en rencontre une autre prétendant au contraire que le poids des impositions pèse également sur l'ensemble des contribuables. Quelle que soit l'assiette de ces impôts, ils se diffuseront indéfiniment de proche en proche, de sorte que le système fiscal n'aurait aucune importance, chacun supportant en tous cas une part d'impôt proportionnelle à ce qu'il consomme.

Ces principes à la lumière desquels « toute la théorie des finances semble être un produit inutile de la jonglerie et de la mystification (1) » ont été souvent répétés « parce que, très rassurants pour ceux qui aiment à s'endormir sur le commode oreiller de la conservation sociale (2) ».

Mais ces principes, très souvent affirmés sous

1. Séligmann, p. 236.

2. Caillaux, *Les impôts directs en France*, préface, p. 108.

forme d'images parfois pittoresques (1) son rarement accompagnés d'une démonstration sérieuse. Seul, semble-t-il, l'économiste Canard a tenté d'établir scientifiquement la théorie de la diffusion infinie.

Lorsqu'un impôt intervient, il modifie le désir de transiger qu'ont acheteurs et vendeurs ; « il n'y aura pas de transaction tant que ces derniers ne seront pas égalisés par la prise en charge par chaque partie de la moitié de l'impôt (2) ».

L'acheteur devenant vendeur à son tour ne conserve que la moitié de la portion d'impôt qui avait été mise à sa charge et ainsi de suite de sorte que l'impôt se répartit de la façon suivante :

Impôt total T		Part du 1 ^{er} vendeur	
part du 1 ^{er} acheteur.	$\left\{ \frac{1}{2} T \right.$	$\left\{ \frac{1}{4} T \right.$	— 2° —
	$\left\{ \frac{1}{4} T \right.$	$\left\{ \frac{1}{8} T \right.$	— 3° —
	$\left\{ \frac{1}{8} T \right.$	$\left\{ \frac{1}{16} T \right.$	— 4° —
	$\left\{ \frac{1}{16} T \right.$		

Si les choses se passaient ainsi, il n'y aurait pas là, diffusion égale puisque le quatrième vendeur ne

1. « I hold it to be true that a tax laid in any place is like a pebble falling into and making a circle in a lake till one circle produces and give motion to another and the whole circumference is agitated from the centre. » cité par M. Séligmann, *op. cit.*, p. 210.

2. Séligmann, p. 220.

paierait que $1/16$ de l'impôt, tandis que le premier vendeur en acquitterait la moitié.

Mais il n'en serait ainsi, dit Canard, « que si les marchés se faisaient isolément sans avoir égard aux autres acheteurs-vendeurs » (1). Or le premier vendeur, s'il consentait à supporter une moitié de l'impôt se rendrait compte qu'il n'en resterait qu'un quart à l'acheteur ; « il verra que la détermination (c'est-à-dire le désir de contracter) de ce dernier est plus grande que la sienne, il l'attendra donc ; et celui-ci, s'il veut conclure, sera forcé de prendre encore à sa charge une portion de l'impôt restée au premier vendeur ; mais à mesure qu'il s'en chargera, il le reversera sur l'acheteur suivant par la même raison, et celui-ci sur un autre, et ainsi de suite. Il n'y aura équilibre entre la détermination du premier vendeur et celle de son acheteur que lorsqu'ils supporteront chacun une partie égale de l'impôt » (2).

L'assiette de l'impôt est donc indifférente « puisque celui-ci se répand proportionnellement sur toutes les sources de rentes » (c'est-à-dire de revenus).

Et Canard en arrive à proposer un impôt unique frappant la consommation du sel !

Nous ne nous attarderons pas à réfuter cette théorie qui n'a plus cours aujourd'hui.

1. Canard, *Principes d'économie politique*, p. 138.

2. Canard, *Principes d'économie politique*, p. 159.

Nous constaterons simplement que Canard (1) n'a examiné le problème de l'incidence qu'en cas d'impôt perçu à l'occasion d'une transaction. Mais un autre fait générateur de l'impôt peut être adopté, et l'est en fait fréquemment.

Or nous aurons l'occasion d'examiner, que dans ce cas, la répercussion semble être bien souvent rendue impossible.

Nous avons simplement voulu indiquer par un examen rapide de deux théories diamétralement opposées, quelle était la difficulté d'apporter une solution au problème de l'incidence (2).

Cette difficulté est telle, que certains économistes ont même enseigné l'impossibilité d'arriver à des conclusions générales (3). Il semble cependant qu'il soit possible de dégager certains principes directeurs. C'est ce que nous allons tenter à présent ; après quoi, il y aura lieu de faire une application de ces principes aux impôts (4), qui constituent une charge pour l'agriculture, le commerce et l'industrie.

1. Et ceux qui ont adopté ses principes comme Courcelle, Seneuil, Cherbuliez, Thiers.

2. « C'est le plus complexe de tous ceux qu'étudie la science des finances », Colson, t. V, p. 222, 1909.

3. *Sic*, Held, Edmond Hamilton, Sir Murray, cf. Séligmann, p. 272.

4. Tout au moins aux plus importants.

B. — Principes généraux

La loi économique qui semble bien dominer toute la question de l'incidence est théoriquement très simple : chaque fois qu'un impôt est perçu à l'occasion de la mise en vente d'un objet ou d'un service, l'assujetti légal, rejette le poids de la charge sur le co-contratant dans la mesure où la loi de l'offre et de la demande le lui permet. L'impôt doit être en effet considéré comme faisant partie des frais de production. Si l'état de la demande, permet au pollicitant de faire supporter à l'autre partie la totalité des frais de production — y compris l'impôt — et de réaliser encore un bénéfice suffisant (c'est-à-dire au moins égal à celui qu'il pourrait tirer d'un autre emploi de son travail et de son capital), la charge fiscale sera répercutée entièrement sur l'acquéreur d'objets ou de services.

Mais le rapport de l'offre à la demande, peut être tel, que le vendeur soit obligé à la suite d'une taxation nouvelle de réduire ses bénéfices (1). Il supportera alors tout ou partie de l'impôt, jusqu'à ce que la

1. Ceux-ci deviendraient alors probablement inférieurs à ceux qu'il pourrait tirer d'un autre emploi de son travail et de ses capitaux. Mais il est bien souvent impossible de diriger brusquement son activité productive dans une direction toute nouvelle, en raison par exemple de la fixité du capital investi dans l'entreprise.

production diminue par suite de la disparition des producteurs qui étaient jusque-là « sur la marge de la production profitable » suivant l'expression de M. Seligmann. L'offre baissant alors, les prix augmenteront et le consommateur supportera à nouveau la charge de l'impôt.

Enfin, la situation du marché peut être telle, que par suite d'un impôt nouveau, perçu à l'occasion d'une transaction, la partie offrante soit obligée, pour trouver acquéreur, de vendre ses objets ou ses services, à un prix inférieur au prix de revient.

Dans ce cas évidemment, la production s'arrêterait rapidement ; le rendement de l'impôt deviendrait nul, son taux ayant été mal calculé.

Ce processus semble assez simple.

Mais, d'une part, le problème de l'incidence ne se résout pas toujours en une application de la théorie de la valeur et des prix. Il en est ainsi lorsque la loi de l'offre de la demande ne peut jouer. Dans les autres cas, d'autre part, s'il est possible d'affirmer que l'incidence varie avec l'offre et avec la demande, il est souvent très difficile, parfois impossible d'apporter de grandes précisions, de déterminer les causes exactes des variations, et par suite, ces variations elles-mêmes.

1^o CAS OU LA LOI DE L'OFFRE ET DE LA DEMANDE
NE PEUT PAS JOUER

Ici, la question de l'incidence effective ne se pose pas. C'est le contribuable désigné par le législateur qui supportera définitivement l'impôt, puisqu'il n'a aucun moyen de le rejeter sur autrui.

a. Il en est ainsi notamment lorsqu'un impôt a été perçu à l'occasion d'un fait non contractuel ; c'est le cas pour l'impôt sur les successions « le plus direct de tous, car l'héritier qui le paye n'a aucun moyen d'en rejeter le fardeau sur qui que ce soit » (1).

b. Il en est ainsi encore, lorsque l'impôt est perçu à l'occasion d'un contrat, à condition qu'il soit accidentel et passé. Ces deux conditions nous semblent devoir être réunies pour qu'une répercussion soit rendue impossible. Si le fait se reproduit fréquemment en effet, l'offrant tiendra compte, pour les transactions futures, de l'impôt qu'il a dû acquitter à l'occasion des transactions passées, et s'efforcera de majorer ses prix en conséquence.

Il les majorerait de même, s'il s'agissait d'un contrat isolé, mais seulement dans le cas où l'impôt dont il constituerait le fait générateur serait déterminé d'avance.

1. M. Colson, 1909, p. 365, t. V.

On ne rencontre guère, dans notre législation fiscale, comme exemple d'une telle taxation, portant sur un contrat isolé et passé, que l'impôt sur les bénéfices réalisés antérieurement au 5 juillet 1916 (1).

c. En troisième lieu, si les pouvoirs publics fixent *ne varietur* le prix de certaines marchandises, il peut arriver que les impôts perçus à l'occasion des ventes restent nécessairement à la charge du vendeur. Il en est ainsi, lorsque la taxe est telle que le prix de vente soit à peine supérieur aux frais de production (2). Dans ce cas en effet, même si la demande est abondante le vendeur n'a pas, par hypothèse, la possibilité d'élever ses prix.

d. Enfin, en cas de monopole, le détenteur a calculé, en général, ou s'est rendu compte par expérience de ce que pouvait payer chaque branche de sa clientèle. Il fixe donc ses tarifs par rapport à cette faculté de paiement qui assure le rendement maximum, et non par rapport au prix de revient des marchandises qu'il livre ou des services qu'il rend. Lorsqu'un impôt vient accroître ce prix de revient, il reste donc à la charge du monopoleur. Si en effet celui-ci prétendait augmenter ses prix de vente, le produit brut de l'entreprise diminuerait par hypothèse et avec lui, le bénéfice de l'entrepreneur.

1. Date à laquelle fut promulguée la loi établissant la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.

2. Y compris l'impôt.

2^o CAS OU LA LOI DE L'OFFRE
ET DE LA DEMANDE PEUT JOUER

L'incidence varie ici avec les mouvements de l'offre et de la demande. Mais les causes qui engendrent ces mouvements sont nombreuses, complexes, et bien souvent peu évidentes.

a. *Causes psychologiques*. — L'incidence « dépend parfois de l'opinion que le public se fait des chances de modification d'un impôt » (1).

Lorsqu'un bien est grevé, en effet, d'une charge fixe annuelle, et qui ne semble pas devoir être modifiée avant longtemps, il sera tenu compte de cette charge lors des transactions auxquelles ce bien sera susceptible de donner lieu. Si, au contraire, l'impôt semble devoir être modifié sous peu, les contractants envisageront cette circonstance, et modifieront en conséquence les termes de la convention.

b. *Causes économiques*. — L'incidence varie également avec le temps écoulé depuis que l'impôt est entré en vigueur. Au début en effet « les capitaux engagés dans les emplois spéciaux qu'il atteint, les travailleurs occupés dans l'industrie, et dont il va restreindre les débouchés, ne peuvent pas, du jour au lendemain, se retirer ou obtenir qu'il leur soit

1. M. Colson, *op. cit.*, p. 225.

tenu compte de cette charge nouvelle » (1). C'est avec le temps seulement, que les professions surtaxées seront abandonnées, les capitaux spécialement atteints, transférés. En un mot, c'est presque toujours avec un certain retard que l'offre suit les variations de prix. La durée de cette période transitoire, varie évidemment, avec la mobilité plus ou moins grande du capital investi et avec l'importance des débouchés possibles dont peuvent profiter les individus et les capitaux.

L'incidence dépend encore dans une large mesure du caractère plus ou moins élastique de la demande. Dans certains cas en effet, lorsqu'il s'agit d'objets indispensables à la vie, l'importance de la demande reste toujours sensiblement la même en présence des variations parfois considérables que subissent les prix de vente. Il sera, dans cette hypothèse, évidemment plus facile au producteur de faire peser sur ses clients, le poids des taxes qu'il acquitte.

Si au contraire la demande est très élastique, c'est-à-dire si elle suit très exactement les modifications de prix, il sera plus difficile au vendeur de répercuter les impôts dont il supporte les charges.

c. Causes fiscales. — Du point de vue de la théorie pure, le taux de l'impôt pourrait sembler n'avoir aucune importance ; car si léger qu'il puisse être, il

1. M. Colson, *op. cit.*, p. 225.

est encore mathématiquement mesurable. Mais en pratique, les individus observent souvent le principe exprimé dans le brocard juridique « de minimis non curat lex » (1). Souvent en effet, un vendeur préfère supporter un léger impôt qu'il pourrait cependant rejeter sur l'acheteur, étant donnée l'importance de la demande. Et s'il agit ainsi, c'est pour ne pas contrarier sa clientèle ; c'est à titre de réclame.

L'incidence de chaque impôt dépend également dans une certaine mesure des autres impôts coexistants (2). Si par exemple une taxe frappait tous les emplois des capitaux, c'est le revenu des capitaux qu'il se trouverait réduit d'autant. En effet, la quantité de capitaux disponibles ne change pas. La demande, d'autre part, resterait la même ; le taux de l'intérêt ne pouvant s'élever, l'impôt resterait par conséquent à la charge du capitaliste. Si au contraire un impôt grevait spécialement un certain emploi du capital, le détenteur ne s'en dessaisirait que s'il recevait un intérêt égal à celui qu'il obtiendrait en l'engageant dans un autre emploi non frappé par la taxe. C'est donc dans ce cas le consommateur qui supporterait probablement l'impôt.

Telles sont les principales causes qui peuvent entraîner une modification dans les rapports de

1. M. Seligmann. Traducteur L. Senet, 1910, p. 336.

2. M. Colson, *sic*, p. 224.

l'offre et de la demande, et par suite, des variations de l'incidence effective.

C. — Application de ces principes généraux

A. — IMPOTS INDIRECTS

En examinant la liste des impôts dont il y a lieu de tenir compte dans la comparaison des charges fiscales de l'agriculture, du commerce et de l'industrie, nous avons écarté les impôts indirects en réservant la justification d'une telle élimination. Nous avons simplement indiqué que les impôts indirects se répercutant sur le consommateur, il n'y avait pas lieu d'en tenir compte ; comment est-il possible de justifier cette affirmation ?

Les impôts de consommation peuvent être considérés comme un élément du prix de revient ; or le prix de vente est nécessairement au moins égal au prix de revient sous peine de constituer l'entrepreneur ou le commerçant en perte.

Le prix de vente contient donc la valeur des impôts de consommation.

On pourrait, semble-t-il, objecter qu'il en est ainsi également pour tous les impôts directs payés par les agriculteurs, les commerçants et les industriels à raison de leur profession ; ces impôts augmentent également le prix de revient des marchan-

dises produites ; ils devraient en conséquence être supportés en entier par les acheteurs. La situation n'est cependant pas la même. Il n'y a en effet qu'un nombre restreint de marchandises dont la consommation entraîne le payement d'une taxe. Si donc les vendeurs des objets donnant lieu à perception ne pouvaient mettre celle-ci à la charge des consommateurs, ils échapperaient à cet impôt supplémentaire en orientant leur activité économique dans une direction différente.

S'ils continuent donc à produire ou à vendre des objets surtaxés, c'est nécessairement que le désavantage fiscal dont ils semblent souffrir n'est qu'apparent, et que l'état de la demande oblige les consommateurs à prendre à leur charge cet impôt supplémentaire.

Mais alors, dira-t-on, comment s'expliquent les luttes acharnées que livrent les commerçants et les industriels pour combattre ces mesures fiscales dont ils ne doivent pas sentir le poids ? C'est que d'abord l'administration exige d'eux qu'ils tiennent une comptabilité minutieuse et compliquée destinée à faciliter le contrôle des employés de la régie. Cette comptabilité présente pour les assujettis deux inconvénients : elle est onéreuse par elle-même, en raison de la perte de temps qu'elle occasionne, et en raison du nombre de comptables qui sont nécessaires pour la mettre à jour ; mais surtout, et mal-

gré le secret professionnel auquel sont astreints les employés du fisc, des fuites sont toujours possibles. Suivant que la situation financière de l'entreprise sera connue comme étant bonne ou mauvaise, les concurrents sauront s'ils peuvent, ou non, entreprendre la lutte avec chance de succès. Ils jouiront par là d'un avantage très grand sur leurs adversaires.

Ces considérations suffisent à expliquer les efforts des assujettis pour se libérer d'impôts qui sont en définitive presque (1) toujours rejetés sur le consommateur.

Il en est tout autrement en ce qui concerne les impôts directs. Ceux-ci frappent en effet toutes les professions agricoles, commerciales ou industrielles, et non pas seulement quelques-unes. Un commerçant qui ne parviendrait pas à faire peser le poids des impôts directs qu'il acquitte, sur les épaules de sa clientèle, ne pourrait échapper à ces taxes en

1. Cette restriction est rendue nécessaire par le fait qu'au moment de la création d'un nouvel impôt de consommation, il peut se produire une période transitoire très onéreuse pour les assujettis. « Si un impôt accroît sensiblement le prix d'un produit, il en restreint la consommation; la production, outillée en vue des demandes antérieures, se trouve surabondante et traverse une crise jusqu'à ce que l'équilibre ait été rétabli, soit par la fermeture de certains établissements, soit par le développement normal des besoins ». M. Colson, p. 354.

Il n'y a là une raison de plus, expliquant les luttes entreprises par les intéressés pour combattre des mesures fiscales qui doivent être en définitive, supportées par leur clientèle.

vendant des marchandises différentes, puisque les mêmes impôts directs l'atteindraient dans l'exercice de sa nouvelle profession. Il est donc possible que les impôts directs restent à la charge des contribuables qui les acquittent ; ce n'est guère possible au contraire, comme nous l'avons vu, en ce qui concerne les impôts de consommation.

B. — IMPOTS DIRECTS

Mais cette répercussion possible en théorie se réalise-t-elle en pratique ? C'est ce que nous allons nous efforcer de déterminer, en examinant l'incidence probable des impôts directs à la charge de l'agriculture, du commerce et de l'industrie.

1° Agriculture

Impôt foncier des propriétés non bâties. — Cet impôt existe depuis l'an VII. Ce fait doit être pris ici en considération. En raison de l'ancienneté de cette taxe en effet, le problème de l'incidence ne peut pas être tout à fait posé dans les mêmes termes que pour un impôt récemment créé.

Il ne s'agit pas de comparer les situations respectives du consommateur et du producteur, avant et après la mise en vigueur de l'impôt, mais bien d'examiner dans quelle mesure l'impôt foncier influe

actuellement sur le prix des denrées agricoles. Si son influence est nulle, c'est qu'il est supporté entièrement par le propriétaire exploitant. Si, au contraire, elle s'exerce entièrement, la répercussion est complète. La manière la plus simple d'étudier cette incidence, consiste donc, nous semble-t-il, à poser la question suivante : Si la contribution foncière des propriétés non bâties n'existait pas, le prix des denrées agricoles serait-il moins élevé et dans quelle mesure ?

Dans l'hypothèse que nous envisageons, l'offre serait peut-être un peu plus abondante puisque, la terre étant ainsi fiscalement exonérée, la production agricole (1) s'opérerait à meilleur compte. Il n'y aurait par suite, plus de terres incultes, et la production serait plus forte ; mais les surfaces non cultivées ne représentent actuellement en France qu'une infime partie des terres cultivables. L'offre resterait donc sensiblement la même. La demande de produits agricoles n'ayant de son côté aucune raison pour subir une modification quelconque, les prix resteraient sensiblement les mêmes. Puisque les transactions s'effectueraient au même prix, que l'impôt foncier soit en vigueur ou non, c'est donc que, lorsqu'il est perçu, il est acquitté par le propriétaire.

1. Nous rappelons que nous ne nous occupons ici que des propriétaires exploitants.

Cédula des bénéfices agricoles. — Il semble ici que la répercussion sur le consommateur ne puisse se produire. L'impôt est assis en effet sur le bénéfice net réalisé, c'est-à-dire sur ce qui excède le coût de production.

Un impôt sur cet excédent ne peut donc influencer le coût de production, à condition il est vrai que celle-ci se poursuive. Or si les bénéfices agricoles étaient seuls imposés, peut-être qu'à la longue la terre serait abandonnée en partie, au profit des professions industrielles ou commerciales. L'offre diminuerait par conséquent. La demande de denrées agricoles restant la même en raison de sa faible élasticité (1), les prix s'élèveraient. Il y aurait répercussion de l'impôt sur le consommateur. Mais il n'en est pas ainsi en France. Tous les bénéfices quelle que soit leur origine supportent actuellement une lourde charge fiscale. La cessation de la production agricole n'est donc pas à craindre pour cette raison, la répercussion semble très difficile.

Et cependant, il faut remarquer que si la cédula agricole frappe théoriquement les bénéfices nets, en pratique, en raison du système forfaitaire adopté par la loi de 1917, ce n'est pas le bénéfice net qui détermine l'importance de la taxe mais bien la valeur locative des terres cultivées. Or, celle-ci n'a souvent

1. Il s'agit en effet de marchandises indispensables à la vie.

avec celui-là qu'un rapport très éloigné (1). Ce n'est donc pas le surplus économique résultant de la production qui est atteint, mais bien un élément de la production, à savoir : l'occupation de terrains ayant une valeur locative déterminée. Cette occupation étant une condition nécessaire pour exercer la profession d'agriculteur, les impôts dont elle entraîne le paiement peuvent être, à juste titre, considérés comme un élément du coût de production. Dès lors, l'impôt aura tendance à se répercuter sur la consommation ; et cela d'autant plus facilement que la demande des produits agricoles est fort peu élastique.

Impôt global. — Nous avons dit qu'il n'y avait lieu de compter comme une charge pour l'agriculture, que la portion d'impôt complémentaire afférente aux bénéfices agricoles.

L'assiette étant en fait (2) exactement la même pour la cédula et pour l'impôt global, tout ce que nous avons dit au sujet de la première, s'applique au second.

Prestations. — Il nous semble (3) que la réper-

1. Malgré le système des coefficients. Voir chapitre V.

2. Les assujettis peuvent pour la détermination du revenu global, déclarer les revenus cédulaires réels, ou les bénéfices tels qu'ils résultent de l'évaluation forfaitaire. C'est ce dernier procédé, très favorable au contribuable comme nous l'indiquerons au chapitre V qui est toujours employé en pratique.

3. M. Colson déclare cependant, sans du reste justifier cette

cussion de cet impôt est fort possible. Il atteint en effet comme nous l'avons vu, une partie importante de l'outillage agricole industriel ou domestique, c'est-à-dire du capital d'exploitation. Il constitue donc un élément du coût de production et a par conséquent tendance à être rejeté.

2° Commerce et industrie

Ce qui domine ici la question de l'incidence, c'est, nous semble-t-il, que l'élasticité de la demande est infiniment plus grande lorsqu'il s'agit de produits manufacturés, que lorsqu'il s'agit de produits alimentaires, indispensables à l'existence.

Est-ce à dire que jamais les industriels ni les commerçants ne pourront faire supporter à leurs clients une partie des charges qu'ils acquittent? L'examen de chacun des impôts qui constituent une charge pour le commerce ou l'industrie nous montrera qu'une telle affirmation serait exagérée.

Impôt foncier sur les propriétés bâties. — Les chefs d'entreprise propriétaires de locaux commerciaux ou industriels qu'ils ont acquis pour exercer leur profession dans des conditions plus satisfaisantes ne peuvent manquer de considérer l'impôt

affirmation, « l'incidence de la prestation est absolument directe, et le contribuable ne peut en rejeter le poids sur aucune autre personne ».

foncier comme une partie des frais de production.

Supposons ici encore qu'il n'existe pas ; le prix des objets manufacturés en serait-il moins élevé ? Il semble bien que oui. Le prix de revient de chaque objet étant moins élevé, l'offre serait plus abondante, mais alors, la concurrence obligerait probablement les entrepreneurs à baisser leurs prix ; il n'en serait autrement, que si la demande très élastique, augmentait proportionnellement à la baisse des prix ; dans ce cas en effet, la nouvelle production, plus abondante, serait totalement absorbée aux mêmes prix qu'avant la suppression de l'impôt foncier. Celui-ci était donc supporté dans ce cas par le producteur.

En résumé il semble que l'impôt foncier est répercuté sur le consommateur lorsqu'il s'agit d'objets indispensables à la vie dont la demande est toujours à peu près constante. Au contraire, il est supporté par le producteur dans les cas bien plus fréquents où il s'agit d'objets manufacturés dont le prix détermine l'importance de la demande.

Cédule des bénéfices industriels et commerciaux. — L'incidence de cette cédule semble particulièrement difficile à déterminer en raison de ce que le mode d'assiette n'est pas le même pour tous les assujettis.

On sait en effet que certains contribuables (1)

1. Ce sont « les sociétés dont les bilans sont obligatoirement

doivent déclarer dans les deux premiers mois de l'année les bénéfices nets qu'ils ont réalisés l'année précédente. Les autres assujettis sont libres de déclarer leur bénéfice net réel, et cette déclaration sert de base à la taxation. Mais ils peuvent échapper à ce mode d'imposition en déclarant le chiffre d'affaires qu'ils ont réalisé dans l'année précédente. Nous sommes alors en présence d'un forfait; car c'est toujours le bénéfice réel que le législateur prétend atteindre en imposant le chiffre d'affaires. La loi suppose en effet qu'il est dans un rapport constant avec le bénéfice réalisé (1).

L'incidence est-elle la même dans les deux cas ? Du point de vue théorique, il semble que non. Dans le premier système, en effet, ce sont les bénéfices nets qui sont directement imposés.

Or, ces bénéfices représentent par définition ce qui excède le coût de production, un impôt sur cet excédent ne peut influencer le coût de production et semble devoir rester à la charge du producteur.

Dans le second système, au contraire, l'impôt est assis sur le chiffre d'affaires ; or, « qu'il s'agisse d'un impôt dit indirect, établi sur des objets, ou d'un impôt prélevé sur le producteur suivant la quantité

communiqués à l'administration de l'enregistrement, etc. Voir art. 4, loi du 31 juillet 1917.

1. Modifié du reste par des coefficients appropriés, établis par une commission constituée par décret (V. loi 1917, art. 4, 7, 10).

des unités produites ou vendues, la chose est sans importance... En ce qui concerne l'incidence, ces impôts sont analogues à des impôts indirects prélevés sur chaque machine ou chaque appareil (1) ». La répercussion sur le consommateur devrait donc être complète. Il ne nous semble pas cependant qu'en fait, l'incidence soit si différente suivant que c'est l'un ou l'autre mode d'assiette qui est employé. Il faut tenir compte en effet d'un élément important ; c'est la fixité relative de l'impôt d'une année à l'autre. Si en effet les bénéfices réalisés subissaient des variations considérables entraînant par suite, des modifications profondes dans l'importance des impôts payés pour deux années consécutives, l'entrepreneur serait bien obligé, à mesure qu'il réalise des bénéfices, d'en distraire une partie pour acquitter les droits qui lui seront réclamés au début de l'année suivante.

La négligence d'un industriel, par exemple, qui ayant réalisé en 1919 des bénéfices très importants, n'a pas pris la précaution d'en réserver une partie destinée au fisc, risque d'avoir les plus graves conséquences : c'est en 1920 en effet qu'il devra acquitter les lourds impôts afférents aux gros bénéfices de 1919. Or ses disponibilités pourront être fort réduites durant cette année économiquement critique, et

1. M. Séligmann, p. 453.

devront être employées tout entières au paiement des impôts dus; l'entrepreneur peut être en conséquence contraint à déposer son bilan.

Ainsi, en période de trouble économique, les industriels et les commerçants sont obligés de prélever effectivement sur les bénéfices nets réalisés, les sommes dues, au titre de la cédula qui nous intéresse.

Mais en période normale, la seule que nous envisagions ici, les bénéfices réalisés par une entreprise commerciale et industrielle, ne subissent que de faibles variations; le taux de l'impôt est donc à peu près constant; l'entrepreneur en ajoute le montant aux autres impôts dus en raison de sa profession, et il a tendance à considérer l'ensemble de ces charges fiscales comme faisant partie des frais généraux. La cédula des bénéfices industriels et commerciaux, quoique assise théoriquement sur le bénéfice net semble donc répercutable.

En fait, évidemment, le poids n'en sera rejeté sur l'acquéreur que si les conditions générales de l'offre et de la demande le permettent. Dans le cas contraire, le processus ordinaire se rencontrerait à nouveau : les bénéfices diminuant, les « producteurs marginaux » disparaîtraient, et les prix resteraient plus ou moins bas suivant que l'élasticité de la demande serait plus faible ou plus forte.

Il n'y a pas lieu, d'autre part, de considérer, la portion de la cédula, assise sur le chiffre d'affaires

comme inévitablement répercutée sur le consommateur, au même titre que les impôts indirects.

Ceux-ci en effet, ainsi que nous avons eu l'occasion de le constater (1), ne frappent que certaines catégories de marchandises et, par conséquent, que certaines catégories de commerçants.

La cédule, au contraire atteint tous les commerçants et tous les industriels. Il leur est donc impossible d'y échapper (2). Il pourra se faire ici encore, comme dans le premier système d'assiette envisagé, qu'elle contribue à diminuer les bénéfices de l'entrepreneur si les conditions générales de l'offre et de la demande l'exigent.

Impôt global. — La portion de l'impôt complémentaire afférente aux bénéfices industriels et commerciaux étant presque toujours calculée de la même façon que la cédule, son incidence est identique.

Patentes. — Nous croyons pouvoir nous borner à reproduire ici les lignes suivantes (3) : « Au point de vue de l'incidence, on dit souvent que le commerçant met la patente sur sa facture ; en effet, elle rentre dans les frais généraux, grossissant l'écart qui doit nécessairement exister entre les prix auxquels il achète ses marchandises et celui auquel il les revend pour qu'il ait intérêt à continuer ses

1. Voir p. 30 et suiv.

2. *Id.*

3. M. Colson, 5, p. 284.

affaires. Seulement, ce qui détermine cet écart, pour chaque commerce, c'est la comparaison de ses avantages avec ceux des autres métiers. Par suite, quand tous les commerces et toutes les industries sont également grevés par la patente, l'impossibilité d'y échapper par un changement de profession, lui donne le caractère d'une charge générale diminuant à la fois tous les profits. Au contraire, si un métier est spécialement surtaxé, il faut bien que la surcharge retombe sur la clientèle pour que ce métier ne soit pas délaissé, de telle sorte que les inégalités de la patente d'une profession à une autre se résolvent en une sorte d'impôt de consommation sur les produits des commerces ou des industries exceptionnellement imposés ».

Taxe sur le chiffre d'affaires. — Il existe à l'heure actuelle un impôt de consommation dont il y a lieu de faire une mention spéciale. C'est la taxe sur le chiffre d'affaires. Elle a soulevé en effet les protestations les plus vives, de la part du commerce et de l'industrie ; c'est à elle qu'on s'attaque en général surtout lorsqu'on incrimine l'immunité fiscale des agriculteurs. Elle n'est supportée en effet que par trois catégories de contribuables : 1° ceux qui sont redevables de l'impôt sur les bénéfices commerciaux ou industriels ; 2° les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle des mines ; 3° ceux qui, habituellement ou occasionnellement,

achètent pour revendre. Les agriculteurs ne peuvent être compris dans aucune de ces catégories, ou bien s'ils achètent pour revendre, ce n'est pas en tant qu'agriculteurs, mais en tant que commerçants. L'impôt sur le chiffre d'affaires est donc bien acquitté uniquement par le commerce et l'industrie. Mais en supportent-ils définitivement le poids ? C'est la question à laquelle les groupes économiques dont nous comparons les charges apportent des réponses opposées.

Or, étant donné le rendement très important de cette taxe, il semble indispensable d'étudier plus particulièrement s'il y a lieu ou non de la compter comme une charge du commerce et de l'industrie.

Suivant les cas en effet, les résultats pourront se trouver complètement modifiés.

Au point de vue de la pure théorie, il semble bien que le doute ne soit pas permis, et que l'impôt doive se répercuter nécessairement sur le consommateur. La loi du 25 juin 1920 a pris en effet pour base de l'impôt le chiffre d'affaires qu'elle définit ainsi (1) : « Pour la liquidation de l'impôt institué par l'article 59, le chiffre d'affaires est constitué :

1° Pour les personnes vendant des marchandises diverses, fournitures ou objets quelconques pour le montant des ventes effectives et définitivement réalisées ;

1. Article 59.

2° Pour les personnes faisant acte d'intermédiaires, mandataires, façonniers, loueurs de choses, entrepreneurs ou loueurs de services, banquiers, escompteurs, changeurs par le montant des courtages, commissions remises, salaires, prix de location, intérêts, escomptes, agios et autres profits définitivement acquis. » L'impôt est donc dû, sur le montant des ventes ou le montant des services.

Or il semble indifférent au point de vue de l'incidence que l'impôt soit assis sur l'ensemble des opérations, ou sur chacune d'elles en particulier. Il s'agit dans tous les cas d'un impôt de consommation, qui, comme nous l'avons vu plus haut, doit normalement se répercuter sur l'acheteur.

C'est du reste ce qu'estimaient en général les promoteurs de la taxe, lors des débats qui précédèrent sa création. C'est ainsi que M. Maurice Bokanowski déclarait : « Nous ne pouvons ni ne voulons le dissimuler, il s'agit ici d'un impôt indirect, d'un impôt sur la consommation... C'est un impôt sur l'acheteur, et non sur le producteur (1). » Et plus loin (2) « Il n'est pas douteux que cet impôt est particulièrement bien accueilli dans les milieux d'affaires, et la raison en est simple : c'est un impôt essentiellement récupérable. » L'administration semble être du même avis : « L'impôt sur le

1. Chambre. Débats parlementaires du 23 avril 1920, p. 1260.

2. Chambre. Débats parlementaires, 23 avril 1920, p. 1265.

chiffre d'affaires est un impôt indirect de consommation. Cet impôt, forme, au même titre que tous les autres impôts, contributions indirectes, taxes de douanes, etc., un élément du prix de revient des objets vendus (1). » Il nous semble cependant qu'il y a une différence capitale entre la taxe sur le chiffre d'affaires et les impôts indirects proprement dits.

Ceux-ci, ne portent en effet que sur un nombre restreint de marchandises ; celui-là au contraire atteint tous les commerçants et tous les industriels ; ils ne peuvent donc l'éviter de quelque côté que se porte leur activité économique. Il est par conséquent possible que tout, ou partie de la taxe reste définitivement à leur charge. Il en sera ainsi lorsque les conditions de la concurrence ou la faible élasticité de la demande ne permettront pas aux producteurs de majorer leurs prix d'une quantité égale à la valeur de l'impôt. Dans ce cas en effet, ou bien il s'agissait de « producteurs marginaux » qui disparaîtront, ou bien le bénéfice de ces entrepreneurs était tel qu'il pouvait être réduit sans entraîner la ruine de l'entreprise commerciale ou industrielle.

C'est alors que l'impôt sera supporté en tout ou en partie par le vendeur.

Ce rapide examen de la répercussion fiscale paraît

1. Réponse à une question. *Journal off.* 20 août 1920, p. 1227.

indiquer que pour les deux catégories d'impôts qu'il s'agit de comparer, l'incidence est possible ; elle se transforme d'après les positions respectives de l'offre et de la demande ; celles-ci, d'autre part, semblent bien résulter des mêmes causes économiques générales, quelle que soit la nature de l'activité productive envisagée.

La faculté de rejeter le fardeau de l'impôt sur le consommateur, est donc *grosso modo*, la même pour l'agriculture, le commerce et l'industrie.

Par suite nous croyons possible de n'envisager ici, ni pour l'une ni pour les autres les conséquences numériques de la répercussion possible (1).

1. En dehors de l'impossibilité pratique qu'il y aurait à réaliser une telle évaluation.

CHAPITRE IV

RÉSULTATS NUMÉRIQUES DE LA COMPARAISON (1)

Nous savons actuellement quels sont les impôts supportés par les agriculteurs, les commerçants et les industriels en raison de la profession qu'ils exercent. La question préalable de l'incidence étant écartée, il semble donc possible d'examiner et de comparer les rendements respectifs de ces impôts.

1° Agriculture

a. IMPOT FONCIER DES PROPRIÉTÉS NON BATIES

Voici quel a été le produit définitif des rôles pour 1921 (2).

Principal	Centimes pour non valeur	Centimes pour frais de confection des rôles spéciaux	Centimes pour frais de perception des impositions communales	Centimes départementaux	Centimes communaux
167.972.913 fr. 37	6.266.561 fr. 41	845 fr. 04	3.061.021 fr. 59	151.117.865 fr. 99	544.595 fr.

1. La plupart des renseignements statistiques qui suivent sont extraits d'un volume publié par le ministère des Finances et intitulé « renseignements statistiques relatifs aux contributions directes et aux taxes assimilées ».

2. C'est sur les résultats fiscaux de l'année 1921 que portera la comparaison.

A l'heure actuelle en effet, le ministère des Finances n'a publié les renseignements statistiques, relatifs aux contributions directes qu'en ce qui concerne les produits de l'exercice 1921.

Produit total 427.963.804 francs.

Conformément aux explications antérieurement données (1) nous compterons à la charge de l'agriculture les 53 centièmes de ce nombre.

$$\frac{427.963.000 \times 53}{100} = 226.820.000$$

b. CÉDULE DES BÉNÉFICES AGRICOLES

Le produit définitif des rôles primitifs et supplémentaires a été pour 1921 : 28.302.759 fr. 57.

c. IMPÔT GLOBAL

Comme nous l'avons indiqué plus haut (2) il n'y a lieu d'envisager que 53 0/0 de la portion d'impôt global afférente aux revenus fonciers des propriétés non bâties et la totalité de la portion d'impôt global correspondant aux bénéfices agricoles. Mais l'application de ce procédé fort justiciable en théorie présente de grandes difficultés. On ne dispose en effet pour la réaliser que d'un tableau fourni par le ministère des Finances et présentant la décomposition du revenu global (revenus déclarés et redressements effectués par les contrôleurs) entre les différentes sources de revenu.

1. V. p. 44 et suiv.

2. V. p. 45.

MONTANT TOTAL DES REVENUS GLOBAUX	REVENU DES PROPRIÉTÉS NON BÂTIES		BÉNÉFICES DE L'EXPLOITATION AGRICOLE	
	Montant	Proportion	Montant	Proportion
18.804 millions	390 millions	2,1 %	341 millions	1,8 %

Les revenus afférents aux propriétés non bâties comptent donc dans le montant total des revenus globaux pour 2,1 0/0. Mais la portion d'impôts globaux afférents aux revenus cédulaires est-elle à l'impôt général dans la même proportion ? Il est impossible de l'affirmer catégoriquement. Il faudrait en effet connaître la quantité d'impôt global engendrée par les revenus fonciers des propriétés non bâties et les bénéfices agricoles. Or, aucune statistique ne donne ni ne peut donner ces renseignements. L'impôt général sur le revenu est en effet un impôt à progressivité très accentuée. Il semble par conséquent très difficile de déterminer pour quelle part l'impôt global correspond aux diverses catégories de revenus : ceux-ci peuvent d'une part se répartir dans des tranches très diverses ; d'autre part lorsque le cumul de plusieurs revenus entraîne l'application d'un tarif élevé, il n'y a aucune raison d'imputer ce tarif à une catégorie de revenus plutôt qu'à une autre.

En tenant pour exacte cependant la proportion-

nalité des revenus aux impôts, les chances d'erreur ne paraissent pas très grandes. En fait en effet, ce sont en France les bénéficiaires de revenus moyens, quelle que soit l'origine de ces revenus qui sont de beaucoup les plus nombreux et contribuent pour la part la plus importante aux charges fiscales du pays.

Le produit de l'impôt global ayant été en 1921 de 1.452.244.916 fr. 13 nous en prendrons 2,1 0/0. Puis nous calculerons les 53 0/0 du résultat obtenu, toujours pour qu'il soit tenu compte des exploitants non propriétaires.

$$\frac{1.452.000.000 \times 2,1 \times 53}{100 \times 100} = 16.160.760$$

Pour connaître grosso modo la part d'impôt global correspondant aux bénéfices agricoles nous calculerons les 1,8 0/0 de 1.452.244.916 fr. soit 26.136.000.

L'impôt général sur le revenu peut donc être considéré comme étant une charge pour l'agriculture jusqu'à concurrence de. 16.160.000

$$\begin{array}{r} + 26.136.000 \\ \hline 42.296.000 \end{array}$$

D. PRESTATIONS

Le montant des rôles primitifs et supplémentaires relatifs aux prestations a été pour 1921 de 96 millions.

e. TAXE VICINALE

Nous tiendrons compte ici encore de 53 0/0 des centimes de remplacement additionnels à la contribution foncière non bâtie (1). Le montant de ces centimes a été en 1921 de 43.232.771. Les 53 0/0 valent 22.912.000.

En résumé les charges fiscales de l'agriculture se sont élevées en 1921 à :

a. Impôt foncier des propriétés non bâties....	226.820.000
b. Cédula des bénéfices agricoles.....	28.302.000
c. Impôt global sur le revenu.....	42.296.000
d. Prestations.....	96.000.000
e. Taxe vicinale.....	22.912.000
Total.....	<u>416.330.000</u>

2° Commerce et industrie

a. CONTRIBUTION FONCIÈRE DES PROPRIÉTÉS BATIES

Il s'agit de déterminer la part de contribution foncière afférente aux établissements industriels (2).

Le revenu net (3) correspondant aux mai-

sons est de..... 2.636.170.201

Le revenu net correspondant aux usines

est de..... 257.399.555 (4)

Total..... 2.893.569.756

1. V. p. 46.

2. V. p. 46.

3. C'est-à-dire déduction faite conformément à la loi de 25 0/0 ou de 40 0/0 suivant qu'il s'agit de maisons ou d'usines.

4. Renseignements statistiques, *op. cit.*, p. 81.

Le montant de la contribution en principal est au taux de 10 0/0 de 289.356.975 pour l'ensemble des maisons et usines et de 25.739.955 en ce qui concerne les usines ; nous considérerons ce dernier nombre comme indiquant la charge fiscale du commerce et de l'industrie ; mais il faut lui ajouter la valeur des centimes additionnels perçus pour le compte des départements et communes. Ne connaissant que la somme globale de ces centimes nous serons obligés pour connaître ceux qui pèsent sur les propriétaires d'usines d'établir la proportion suivante :

$$\frac{383.819.000^{(1)}}{x} = \frac{289}{25}$$
$$x = 33.202.000$$

Il ne reste plus qu'à additionner 25.739.000 et 33.202.000 soit 58.941.000 pour connaître la partie de l'impôt foncier sur les propriétés bâties qui est une charge pour l'industrie.

b. CÉDULE DES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

Cette cédule a fourni au Trésor pour l'année 1921 la somme de 980.962.000.

1. Somme des centimes communaux et départementaux additionnels à la contribution foncière bâtie.

C. IMPÔT GLOBAL SUR LE REVENU

Le tableau auquel nous avons déjà eu recours plus haut donne ici les renseignements suivants :

MONTANT DES REVENUS GLOBAUX	REVENU DES PROPRIÉTÉS BÂTIES		BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX	
	Montant	Proportion	Montant	Proportion
8.804 millions	887 millions	4,7 %	6.074 millions	32,3 %

Le rendement de l'impôt global ayant été de 1.452,244.000 en 1921, la partie afférente aux revenus des propriétés bâties est approximativement égale à :

$$\frac{1.452.244.000 \times 4,7}{100} = 68.255.000$$

Comme d'autre part le rapport du revenu total de la contribution foncière bâtie au revenu afférent aux usines est égal à :

$$\frac{2.893.569.000}{257.399.000}, \text{ nous écrirons } \frac{2.89}{25} = \frac{68.255.000}{x}$$

$$x = 5.904.000$$

C'est la portion d'impôt global correspondant à l'impôt foncier acquitté au titre d'établissements industriels.

D'autre part, les bénéfices industriels et commerciaux étant les 32,3 centièmes des revenus globaux,

la part d'impôt général correspondant à cette cédula s'élèvera approximativement à :

$$\frac{1.452.244.000 \times 32,3}{100} = 469.074.000$$

La somme de 469.074.000 et de 5.904.000 soit 474.978.000 indique la fraction d'impôt global qu'il y a lieu de considérer comme une charge fiscale pour l'industrie.

d. TAXES ASSIMILÉES

Il suffit de faire la somme des diverses taxes assimilées acquittées par des commerçants ou des industriels en raison de leur profession.

Redevance des mines.....	38.703.925
Droit de vérification des poids et mesures.....	12.417.620
Droit de vérification des alcoomètres et densi- mètres.....	44.721
Droit de visite des pharmacies.....	138.145
Droit d'inspection des fabriques d'eau miné- rale.....	59.303
Droit d'épreuve ou de vérification des appareils à vapeur et des récipients à gaz liquifié.....	385.851
Redevance pour frais de surveillance des fa- briques de margarine.....	195.102
Total.....	51.944.667
Soit.....	52.000.000

e. IMPÔT SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

Le rendement à été (1) en 1921 de 1.897.457.000.

1. J. O. 13 janvier 1922, p. 660.

f. PATENTES

Le produit total de cette contribution s'est élevé en 1921 à 573.888.000 francs que nous considérerons comme étant supportés pour le tout par le commerce et l'industrie (1).

Si l'on récapitule les charges fiscales du commerce et de l'industrie on trouve :

a) Contribution foncière des propriétés bâties.....	58.941.000
b) Cédule des bénéfices industriels et commerciaux.....	980.962.000
c) Impôt global sur le revenu.....	474.978.000
d) Taxes assimilées.....	52.000.000
e) Impôt sur le chiffre d'affaires.....	1.897.457.000
f) Patentes.....	573.888.000
Total	<u>4.038.226.000</u>

En résumé les calculs effectués donnent les renseignements suivants :

1. Certains patentables du tableau D exercent il est vrai des professions libérales. Mais aucune statistique ne nous permet d'évaluer dans quelle proportion ils contribuent au rendement de cet impôt. Il est permis de supposer que cette proportion est très faible. Si l'on se réfère à une intéressante mais très ancienne statistique publiée par le ministère des Finances (statistique des patentes par professions et par catégories de rôle 1891. Imp. nat.) on constate qu'il y avait à cette époque 1.623.528 patentables. Sur ce total 52.516 seulement appartenaient aux professions libérales. Encore ces derniers ne sont-ils assujettis qu'au droit proportionnel tandis que les autres acquittent non seulement le droit proportionnel mais encore le droit fixe.

Charges fiscales supportées par les commerçants et les industriels en raison de leur profession.....	4.038.226.000
Charges fiscales supportées par les agriculteurs en raison de leur profession...	416.330.000

On constate en rapprochant ces deux résultats, que l'agriculture contribue pour une bien plus faible part que le commerce et l'industrie, à l'effort fiscal que les nécessités financières imposent au contribuable français.

Mais ces deux chiffres (1) ne suffisent pas à indiquer avec précision, dans quelle mesure est violé le principe de l'égalité des citoyens devant l'impôt.

Il faudrait en effet maintenant chercher quels sont les bénéfices nets, réalisés par l'ensemble des industriels et commerçants d'une part, par les agriculteurs d'autre part ; puis, examiner si le rapport des impôts payés aux bénéfices réalisés, est le même pour les deux catégories de contribuables.

Ce problème est malheureusement impossible à résoudre dans l'état actuel de la législation. Si nous avons pu établir avec une approximation relative, le premier terme de la comparaison, c'est-à-dire les impôts payés, le second terme, c'est-à-dire les revenus nets réalisés, semble indéterminable.

1. Ils doivent du reste être considérés comme n'ayant qu'une valeur approximative.

Dans les cas exceptionnels (1), en effet, ou l'administration connaît les bénéfices réels (2) d'une exploitation rurale, elle oppose à toutes les recherches la règle du secret professionnel, dont la rigoureuse observation est du reste une condition essentielle de l'acclimatement en France du nouveau système d'impôts personnels.

Mais bien plus souvent encore, les administrations financières ignorent totalement quel peut être le revenu réel des exploitants agricoles, ceux-ci, en effet, ne sont jamais contraints de le dévoiler, en raï-

1. Sous le régime de la loi du 15 juillet 1914, les contribuables devaient souscrire une déclaration (article 16) « de leur revenu global, avec faculté d'appuyer cette déclaration de leur revenu, du détail des éléments qui le composent ». Cette déclaration facultative devient obligatoire, si le contribuable, passible de l'impôt, n'a pas fait sa déclaration dans les délais prévus. Il doit alors « indiquer la répartition par nature de revenus de l'ensemble de ses ressources ».

Mais ces dispositions ont été modifiées par les lois du 30 décembre 1916 et 23 février 1917. Il n'y a plus à l'heure actuelle qu'une seule hypothèse dans laquelle le contribuable puisse être amené à déclarer le bénéfice réel de l'exploitation ; c'est le cas où le bénéfice « n'a pas atteint le chiffre pris pour base d'imposition ; l'exploitant peut alors, en apportant les justifications nécessaires, obtenir une réduction proportionnelle de l'impôt par voie de déclaration après l'établissement du rôle », (loi du 31 juillet 1917, article 17). Mais, nous aurons l'occasion de le constater au chapitre suivant, le bénéfice forfaitaire étant toujours très inférieur au bénéfice réel, l'article 17 ne doit évidemment recevoir que de très rares applications.

2. Encore ne peut-il s'agir que des bénéfices, tels qu'ils ont été déclarés par les contribuables, c'est-à-dire qu'ils sont vraisemblablement très inférieurs à la réalité.

son du système forfaitaire d'assiette adopté par le législateur.

Bien plus, les agriculteurs eux-mêmes sont en général incapables de déterminer leurs bénéfices réels ; la plupart, en effet, ne tiennent aucune comptabilité ; et ceux mêmes qui tentent d'établir les comptes d'une exploitation rurale rencontrent de grandes difficultés :

a) Le cultivateur ne peut pas connaître quel est le *revenu brut* total de son exploitation. 1°) Il lui faudrait tout d'abord pouvoir distinguer le capital du revenu (1). « Or le revenu qui va être frappé peut-il être distingué du capital, tout comme le fruit peut être arraché de l'arbre qui le supporte, sans nuire en aucune façon à cet arbre qui l'a engendré ? Cette conception commode, nécessaire au point de vue fiscal, est-elle une conception qui réponde à la réalité économique ? (2). »

Il semble que si la difficulté d'une telle discrimination se manifeste quelle que soit la source de revenus, elle se révèle particulièrement évidente en matière agricole. Les variations atmosphériques ont ici une influence prépondérante sur la prospérité des entreprises, et les vaches maigres succèdent bien facilement aux vaches grasses.

1. Pour plus de détails, voir le cours de M. Germain Martin, 1922-1923.

2. Cours de M. Germain Martin. Doctorat, 1922-1923.

« Tout producteur vigilant aura donc souci de mettre de côté une somme importante de ses revenus annuels afin de parer aux risques de l'année suivante, qui peuvent être, soit des risques d'insuffisance de récolte, soit des risques de mévente (1). »

Lorsque ces hypothèses se réalisent, les exploitants ne peuvent boucler par le prix de vente, tous les frais de production. « Si par conséquent on a imposé tout le revenu d'une année, on aura pris une mesure pouvant atteindre par répercussion le capital... la notion du revenu se dégageant de la notion du capital est donc des plus malaisées à établir (2). »

2° A supposer même qu'on parvienne à distinguer le capital du revenu brut, il faudrait encore évaluer pécuniairement ce dernier. Or, s'il est possible, quoique fort compliqué en pratique, de chiffrer la valeur de certains produits consommés en nature, tels que l'avoine donnée aux animaux, les pommes de terre destinées à la nourriture des hommes, la paille de seigle employée à faire les liens, il paraît impossible de le faire pour les produits non détachables du sol.

Comment évaluer la plus-value réalisée par chaque animal et résultant du pacage ? Et même lorsque l'évaluation est théoriquement possible, elle nécessi-

1. Cours de M. Germain Martin. Doctorat, 1922-1923.

2. Cours de M. Germain Martin. Doctorat, 1922-1923.

terait un contrôle minutieux de tous les actes de la vie courante (1). « Ce serait l'arrêt complet de la vie rurale, par excès d'ordre » (2).

b) Enfin, même si le contribuable arrivait à connaître *grosso modo* le produit brut de son exploitation, il devrait encore en déduire les frais de production pour connaître le bénéfice net, seule matière imposable.

Nous avons vu l'impossibilité pratique qu'il y aurait, à évaluer les produits consommés en nature ; quelles difficultés ne rencontrerait pas l'assujetti pour estimer en argent la rémunération de la main-d'œuvre familiale qui ne comporte fréquemment que le logement et la nourriture ! Comment chiffrer enfin la valeur du capital d'exploitation dont il faut bien inscrire les intérêts au titre des frais généraux ?

Il est donc fort malaisé de connaître le revenu réel d'une exploitation agricole.

De nombreuses monographies, de nombreuses enquêtes auprès d'agriculteurs exploitant diverses catégories de culture, et tenant une comptabilité aussi précise que possible, permettrait peut-être d'évaluer le bénéfice réel. En établissant, d'après la méthode que nous avons précédemment suivie, la somme des impôts payés par ces exploitants, on

1. Ne faudrait-il pas aller jusqu'à peser le fumier des animaux pour l'apprécier à sa juste valeur ?

2. Bourceret, *l'Imposition des bénéfices agricoles*, p. 170.

pourrait comparer le pourcentage d'impôts inhérents aux bénéfices agricoles, au pourcentage d'impôts inhérents aux bénéfices commerciaux et industriels.

Conclusion. — Mais si ce procédé, le seul susceptible de fournir des renseignements précis, ne peut être employé à l'heure actuelle, il semble cependant possible d'affirmer qu'à revenu égal, les charges fiscales d'un agriculteur sont moindres que celles d'un commerçant ou d'un industriel. Nous avons vu en effet (1) que les charges fiscales des commerçants et industriels s'élevaient à 4.038.226.000, tandis que celles des agriculteurs n'atteignaient que le total de 416.330.000 soit neuf fois moins environ ; alors que le nombre des personnes exerçant en France une profession agricole, était en 1911, égale aux 407/1000 de la population totale (2). Les habitants

1. Voir p. 96.

2. Réponse du ministre du Travail à M. Lamy. Question du 15 mars 1923, n° 17198.

Le nombre des personnes, exerçant une profession agricole, résulte du dépouillement des bulletins individuels remplis lors du recensement quinquennal de la population. Le dépouillement des bulletins de recensement de 1921 étant en cours d'exécution, on ne peut donner actuellement que les résultats de 1901 et de 1911 en ce qui concerne la population agricole, comparée à la population active totale.

ANNÉE du recensement	MILLIERS D'HABITANTS dans la population active		PROPORTION p. 1000 de la population agricole
	Agricole	Totale	
1901	8.177	19.715	415
1911	8.517	20.931	407

des campagnes ne manquent pas de répondre que ce résultat inévitable était connu d'avance et n'indique pas du tout que les agriculteurs soient injustement exonérés. La propriété foncière, étant morcelée à l'infini, disent-ils, le bénéfice réel global de l'agriculture pour toute la France, est la somme d'une quantité innombrable de petits revenus que le principe des exonérations à la base fait nécessairement bénéficier d'une exemption complète. Il y a là, certainement, un argument sérieux, qui explique dans une certaine mesure la faible part contributive des populations agricoles aux ressources fiscales du pays. Il ne semble pas suffire cependant, pour justifier la disproportion considérable que nous avons pu constater.

D'une part en effet, il existe de très importantes exploitations agricoles, notamment, dans les régions productives de blé ou de vin : d'autre part, les villes, et particulièrement les petites villes, abritent de très nombreux petits boutiquiers et commerçants de toute sorte, dont les faibles revenus bénéficient au même titre que les petits exploitants agricoles d'importantes faveurs fiscales.

Au surplus, l'exemption des petits revenus que les agriculteurs invoquent à leur décharge, est très faible : elle n'existe pas en ce qui concerne l'impôt foncier des propriétés non bâties (1). Quant à la

1. Qui, comme nous l'avons vu, doit être considéré comme une charge pour l'agriculture dans la plupart des cas.

cédule des bénéfices agricoles, elle frappe les revenus dès qu'ils atteignent la somme fort peu élevée de 1.500 francs. Il est par conséquent tout à fait invraisemblable (1) que cette légère déduction suffise à expliquer que malgré la faible part d'impôts payés par les agriculteurs, ceux-ci supportent à revenus égaux, une même charge fiscale que les commerçants et les industriels.

Nous concluerons donc en disant que si l'on peut déterminer approximativement l'apport fiscal des agriculteurs d'une part, des commerçants et industriels d'autre part, il est par contre impossible de préciser quels sont respectivement les pourcentages d'impôts payés aux revenus réalisés.

Il paraît cependant conforme à la réalité des choses d'affirmer « non pas que pour un même revenu les commerçants payent de sept à dix fois plus que les agriculteurs, mais seulement qu'ils payent incontestablement davantage (2). »

Il y a lieu maintenant de rechercher quelles sont les raisons de cette inégalité, puis, s'il y est possible d'y apporter des remèdes.

1. Il faudrait en effet que la plupart des exploitants ne jouissent que d'un revenu net de 1.500 francs, ce qu'il serait, de toute évidence, inexact d'affirmer.

2. Pierre Bodin, *les Nouveaux impôts ont-ils fait faillite*, p. 44.

CHAPITRE V

QUELLES SONT LES RAISONS DE CETTE INÉGALITÉ

1° Raisons d'ordre politique

Ce sont tout d'abord des raisons d'ordre politique. Dans toute démocratie en effet, c'est la loi de la majorité qui s'impose à la collectivité tout entière. Il n'est par conséquent pas étonnant que les élus de la population agricole (1) puissent imposer leurs vues au Parlement. Peut-être leur influence déjà considérable aura-t-elle tendance à s'accroître encore à mesure que l'instruction se développera dans les campagnes, et que les agriculteurs, prenant conscience de la force que donne le nombre, se sentiront plus capables d'exiger une exonération fiscale plus importante ; et ils considéreront cette exemption, non pas comme un privilège qu'ils devraient au nombre de leurs représentants, mais bien comme une juste compensation à l'âpreté de la vie rurale qu'ils comparent amèrement aux félicités urbaines. « Le paysan

1. Qui comme nous l'avons vu (note 2, p. 101) a un effectif égal à la moitié de la population totale.

pense toujours : Je fais tout ; les bourgeois bricolent dans les bureaux, les ouvriers dans les usines, je produis pour eux tous... Le paysan en veut à tous : aux anciens privilégiés, nobles et bourgeois, aux privilégiés du monde nouveau qui sont les ouvriers... La loi de huit heures a produit une impression profonde sur l'esprit du paysan ; cette limitation de l'effort est pour lui un scandale incompréhensible (1). »

Les intéressés peuvent du reste indiquer à l'appui de l'exemption fiscale de l'agriculture des motifs d'ordre plus élevés. Et ils n'y manquent évidemment pas.

2° Raisons d'ordre économique

L'exode rural, disent-ils, constitue à l'heure actuelle un grave danger pour l'activité économique de la France. Plus que jamais, « l'agriculture manque de bras », et plus que jamais cependant, il est nécessaire pour la France de voir se développer ses facultés productives. Du volume de ses exploitations, dépend en effet pour partie la solution de maints problèmes financiers et monétaires tels que le règlement des dettes extérieures, l'amélioration de notre devise qui en serait la conséquence, la pos-

1. Daniel Halévy, *Visite aux paysans du Centre*.

sibilité de rembourser à la Banque de France ses avances temporaires, et par conséquent le retour à une monnaie saine, condition nécessaire d'une prospérité économique durable.

Mais une production agricole intensive, nécessitant une main-d'œuvre considérable, il faut retenir le paysan à la terre. Un des moyens préconisés pour obtenir ce résultat consiste à dégrever les campagnes aux dépens des villes.

Que valent ces arguments ?

Une abondante production est sans doute la condition nécessaire du relèvement économique et financier de la France ; mais il s'agit de production industrielle aussi bien que de production agricole ; et toutes les raisons qu'il y a de développer celle-ci, s'appliquent également à celle-là.

D'autre part, peut-être que l'attachement du paysan à la glèbe n'est pas une condition *sine qua non* d'une production agricole plus importante. La fonction a toujours tendance à créer l'organe, c'est-à-dire en l'espèce, le machinisme. Il est permis en effet de supposer qu'il se développera à mesure que se dépeupleront les campagnes. Le sentiment de solidarité entre ceux qui resteront sera plus vif, et par suite du développement des ententes agricoles permettra l'abandon des « traditions culturelles que l'on peut bien appeler des routines (1). »

1. Augé-Laribé, *Le paysan français après la guerre*, p. 19.

Enfin, à supposer qu'il soit indispensable d'arrêter l'immigration urbaine, il ne semble pas que des faveurs pécuniaires, et en particulier des exonérations fiscales puissent avoir sur ce mouvement une réelle influence. Ce qui attire le paysan à la ville, c'est le genre d'existence qu'on y mène, c'est la journée de huit heures, ce sont les distractions qu'elle permet, et que chaque conscrit a pu apprécier durant son service militaire. Le problème de l'exode rural paraît bien être d'ordre moral, et non d'ordre pécuniaire ; au surplus ce sont en général les ouvriers agricoles, exempts d'impôts en tous cas, qui abandonnent la terre, et non les propriétaires exploitants ou fermiers, qui sont précisément les seuls à bénéficier de ces exonérations.

Mais si la contribution de l'agriculture aux ressources budgétaires est faible, c'est peut-être moins pour des motifs théoriques, politiques ou économiques que pour des raisons de fiscalité pratique.

3° Raisons d'ordre fiscal

A. — *Certains impôts qui sont à la charge de l'agriculture ont un rendement insuffisant.*

a) *Cédule des bénéfices agricoles.*

Assiette. — Cette cédule, créée de toute pièce par la loi du 31 juillet 1917 est la seule (1) qui frappe

1. On sait qu'au contraire la cédule des bénéfices industriels

toujours (1) forfaitairement la matière imposable. Les agents du fisc n'ont jamais à rechercher quel a été le bénéfice réel réalisé par le contribuable.

Il n'en a pas toujours été ainsi il est vrai : La loi de 1917 comporte un tempérament ; en effet « si le bénéfice réel de l'exploitation pendant l'année antérieure à celle de l'imposition n'a pas atteint le chiffre pris pour base d'imposition, l'exploitant peut, en apportant les justifications nécessaires, obtenir une réduction proportionnelle à l'impôt, par voie de réclamation après l'établissement du rôle (2) ». Ce correctif n'a d'ailleurs qu'une valeur toute théorique, et ne trouve d'application pratique que très rarement, en raison de l'extrême faiblesse du tarif. Mais il permet au législateur de prendre une mesure symétrique, destinée à corriger l'écart considérable qui existait entre le bénéfice réel, et le bénéfice forfaitaire. L'article 2 de la loi du 12 août 1919, ajoute en effet à l'article 17 de la loi de 1917, un alinéa ainsi conçu :

« Lorsque, de son côté, le contrôleur est en me-

et commerciaux atteint nécessairement le bénéfice net réel des sociétés par actions, et que, en fait, beaucoup d'autres assujettis sont imposés d'après leur bénéfice réel : tous ceux qui estimant trop élevées les bases d'imposition arrêtées par le contrôleur, ne peuvent en pratique faire valoir leurs réclamations qu'en justifiant du bénéfice réel réalisé.

1. Excepté si le contribuable demande à être imposé d'après son bénéfice réel.

2. Article 17, 92, loi du 31 juillet 1917.

sure d'établir que le bénéfice réel de l'exploitant est supérieur à l'évaluation forfaitaire fixée par le premier alinéa du présent article, il peut, à charge d'apporter en cas de contestation les justifications nécessaires, prendre le bénéfice réel pour base de l'impôt. » Mais le législateur dut s'incliner devant les difficultés que rencontraient les agents du fisc pour établir le bénéfice réel des assujettis, tant pour des raisons d'ordre théorique (1), qu'en raison des obstacles que les agriculteurs dressaient systématiquement devant les efforts des contrôleurs.

L'article 2 de la loi du 25 juin 1920 a supprimé l'article de la loi du 12 août 1919, en laissant subsister unilatéralement en faveur du contribuable, la faculté de réclamer la taxation d'après les bénéfices réels réalisés.

Ce système est donc par lui-même essentiellement favorable à l'assujetti ; la base réelle de l'imposition étant en effet au maximum égale au bénéfice réel, il est à présumer qu'elle lui est inférieure. Nous allons voir qu'il en est bien ainsi, en raison de la manière dont est établi le forfait.

La loi de 1917 déduit le bénéfice réel de la valeur locative des terres exploitées, telle qu'elle résulte de l'évaluation cadastrale effectuée de 1909 à 1912. Le taux était égal, alors, à la moitié de la valeur loca-

1. Voir le chapitre VI.

tive. « Ce forfait, intentionnellement inférieur à la vérité, en vue de ménager la classe agricole qu'il fallait acclimater au nouvel impôt, conduisait toutefois à des résultats ridiculement insuffisants, étant donnée l'importance des bénéfices réalisés depuis la guerre par l'agriculture (1). » Le produit de l'impôt n'ayant atteint en 1919 que la somme infime de 2.286.541 francs, les pouvoirs publics s'émurent, et obtinrent du Parlement qu'une modification importante soit apportée au système en vigueur. Tout d'abord, l'article 2 de la loi du 25 juin 1920 dispose que « le bénéfice provenant de l'exploitation agricole est considéré pour l'assiette de l'impôt comme égal à la valeur locative des terres exploitées, telle qu'elle résulte de l'évaluation cadastrale ». De plus, comme les bénéfices varient d'une exploitation à l'autre, l'application rigide de ce principe aurait entraîné des inégalités de traitement considérables. Aussi, la loi du 25 juin 1920 décide-t-elle que la valeur locative cadastrale doit être « multipliée par un coefficient approprié. Ce coefficient est fixé par région agricole et par nature de culture ». Cette réforme, pour avoir amélioré considérablement le rendement de la cédule (2), ne permet cependant pas

1. M. Allix, *Traité élémentaire de science et de législation financière*, p. 510.

2.

1918 :	2.151.000	francs
1919 :	2.286.000	—
1920 :	13.122.954	—
1921 :	28.302.000	—

d'établir une assiette forfaitaire suffisamment rapprochée du bénéfice réel. A des évaluations foncières atténuées, on applique en effet de trop faibles coefficients.

1° *Valeurs locatives atténuées.* — En premier lieu, la valeur locative cadastrale est très inférieure à la valeur locative réelle. Celle-là résulte en effet d'une évaluation effectuée de 1909 à 1912 « dans des conditions de hâte déplorable (1) et qui dès ce moment était en général sensiblement inférieure à la valeur réelle (2) ». Or (3), depuis la fin des hostilités, les valeurs locatives réelles ont augmenté comme tout ce qui est objet de transaction, proportionnellement à la diminution du pouvoir d'achat de notre monnaie nationale (4).

De telle sorte, qu'à l'heure actuelle, les valeurs locatives cadastrales sont en général de trois à

1. Pour plus de détails voir Perségol, *Impôts sur les bénéfices agricoles*, p. 151 et suiv.

2. Pierre Bodin, p. 20.

3. Précisément les revenus nets imposables inscrits au cadastre en 1907-1908 étaient très faibles parce qu'ils avaient été évalués au moment où la crise agricole venait de les réduire; cela est si vrai que le montant des revenus de la propriété non bâtie, portés à 2.645.000.000 en 1879-1880, n'étaient plus estimés qu'à 2.000.000.000 en 1917.

4. L'article 7 de la loi du 29 mars 1914 prévoit bien que les valeurs locatives devront être revisées tous les vingt ans en échelonnant la revision par groupe de deux communes tous les ans; mais la désorganisation administrative et l'envahissement du territoire ont ajourné l'application de cette disposition (loi du 31 juillet 1918, *Journ. off.*, 2 août 1918).

quatre fois inférieures aux valeurs locatives réelles. Ce ne serait là, du reste, qu'un petit inconvénient, si le jeu des coefficients permettait selon la volonté du législateur de modifier, suivant les circonstances, la base d'imposition initiale. Peu importe dira-t-on que la valeur locative cadastrale soit à la valeur locative réelle, comme 1 est à 4, il suffit d'adopter un coefficient quatre fois plus élevé. Mais, en fait, ce sont presque toujours des coefficients insuffisants qui sont adoptés.

2° *Coefficients insuffisants.* — Il en est ainsi d'abord en raison de la composition de la commission chargée de les fixer. Celle-ci est en effet fixée de la façon suivante, en vertu d'un décret du 16 septembre 1920 : 1 conseiller d'Etat président, 2 conseillers maîtres à la Cour des comptes, 2 inspecteurs des Finances, le directeur général des Contributions indirectes, le directeur de la Comptabilité publique, 1 directeur au ministère de l'Agriculture, 1 administrateur des Contributions directes, c'est-à-dire en tout, 8 représentants des intérêts généraux ; puis d'autre part, 4 représentants des chambres d'Agriculture ou à défaut des offices agricoles départementaux choisis par le ministre de l'Agriculture sur une liste comprenant un représentant par département ; 4 représentants des groupements agricoles régulièrement constitués, choisis par le ministre de l'Agriculture sur une liste com-

prenant un représentant par département. En tout, 8 représentants des intérêts ruraux qui doivent être pris du reste parmi les contribuables payant l'impôt sur les bénéfices agricoles.

La moitié de la commission est donc à la fois juge et partie, et la disposition qui accorde voix prépondérante au conseiller d'Etat président en cas de partage égal des voix, ne suffit pas pour empêcher que les éminents fonctionnaires qui composent la première partie de la commission ne se laissent influencer par les représentants des campagnes, en raison de leur propre inexpérience pour tout ce qui se rapporte à la technique agricole.

Au surplus, même si l'organe chargé de déterminer les coefficients, était à la fois compétent et impartial, il n'oserait vraisemblablement pas adopter des coefficients très supérieurs à ceux dont on use actuellement. Il craindrait en effet de dépasser la mesure, et cela pour deux raisons.

Le législateur a supposé à juste titre qu'il existait un rapport certain entre la valeur locative et le bénéfice agricole (1). Mais quel est ce rapport ? C'est ce que les techniciens agricoles les plus aver-

1. « La valeur locative est réglée par la loi de l'offre et de la demande ; plus l'exploitation promet de bénéfices, plus la demande est forte, et plus les valeurs locatives s'élèvent. Telle est là, sans doute, la source et la mesure du rapport entre la valeur locative et les bénéfices agricoles ». Pineau, *L'impôt sur les bénéfices agricoles*. Thèse, Poitiers, 1923, p. 59.

tis sont incapables de déterminer avec précision. La divergence de leurs opinions à ce sujet en est la meilleure preuve (1). Ainsi dans la crainte d'entraîner la ruine de maintes exploitations, on a tendance à adopter des coefficients dont le produit par la valeur locative cadastrale donne des résultats très inférieurs aux bénéfices réels.

D'autre part, les coefficients sont établis dans l'année qui précède celle de leur application. Ce sont les bénéfices de l'année 1923 qu'on prend en considération pour estimer ceux de l'année 1924. « Pourtant, quoi de plus variable que les récoltes ? Une année, elles seront brûlées par le soleil, l'année suivante, que l'on espérait favorable, sera au dernier moment gâtée par les pluies ; telle année sera l'année des blés, telle autre celle des vignes ; nos plus audacieux météorologistes ne savent prévoir rien de certain ; or une bonne année succède bien souvent à une mauvaise ; les commissions fixeront les coefficients les plus bas, 0,71 ou 1 par exemple, le cultivateur versera une somme dérisoire. L'année

1. « Les bénéfices agricoles représentent en France, de l'avis des économistes les mieux qualifiés, une somme au moins égale, peut-être supérieure à la valeur locative. » (Caillaux, Chambre, séance du 7 février 1907.)

M. Théodore Reinach déclare d'autre part en 1909 à la tribune de la Chambre que les variations de ce rapport peuvent aller de 1 à 16. M. Zolla affirme que les variations peuvent aller du simple au triple.

suivante, le fisc impressionné par la bonne récolte, disposera du coefficient le plus fort, 3 ou 4 par exemple. Le malheureux exploitant ne pouvant nourrir son bétail, le vendra à vil prix ; l'impôt viendra de son côté en quelque sorte, lui donner le coup de grâce » (1).

Pour ne pas risquer de donner ce coup de grâce, la commission a tendance à rester dans ses prévisions très en deçà des réalisations probables. Ce sont donc des coefficients insuffisants qui sont appliqués à des valeurs locatives fictives, très inférieures à la réalité. Le rendement de cette cédula ne peut donc être que très faible ; en premier lieu, en effet, puisque le bénéfice forfaitaire est très inférieur au bénéfice réel, les exonérations à la base, qui ont été accordées conformément aux principes démocratiques du système fiscal institué en 1914 et 1917, sont beaucoup plus importantes qu'elles ne semblent l'être à la simple lecture des textes législatifs. Le minimum d'exemption est en effet fixé par la loi à 1.500 francs et la portion de revenu, comprise entre 1.500 et 4.000 francs, n'est frappée que pour moitié. Ces chiffres semblent peu importants, et si vraiment les exploitants agricoles, disposant d'un revenu net inférieur à 1.500 francs étaient seuls exonérés, on ne concevrait pas que les commerçants et indus-

1. Pineau, *L'impôt sur les bénéfices agricoles*, p. 64.

triels puissent demander une suppression ou même une réduction des exonérations à la base (1).

Mais, en raison des déféctuosités législatives que nous avons signalées au sujet de la détermination des valeurs locatives et de la fixation des coefficients, un bénéfice évalué à 1.500 francs correspond à un bénéfice réel beaucoup plus important, peut être égal à 7.000 ou 8.000 ou 9.000 francs ou plus (2). Comme d'autre part la petite exploitation rurale prédomine très nettement en France (3) la grande

1. Voici en effet quels sont les exonérations respectives dont jouissent les divers assujettis :

BÉNÉFICES industriels et commerciaux	BÉNÉFICES agricoles	TRAITEMENTS Salaires Professions non commerciales	PENSIONS et rentes viagères
0 à 1.500 fr. 1/4	0—1.500 0	6.000	2.000
1.500 à 5.000 fr. 1/2	1.500—4.000 1/2	6.500	3.600
> 5.000 fr. 1	> 4.000 1	7.000	3.600—8.000 1/2
		7.000 à 8.000 1/2	> 8.000 1
		> 8.000 1	

2. Rappelons que les valeurs locatives réelles des terres sont trois ou quatre fois supérieures aux valeurs locatives cadastrales d'une part, et que d'autre part le coefficient maximum adopté est 4, alors que certains économistes estiment que les bénéfices peuvent être seize fois supérieurs à la valeur locative (Voir note 1, p. 114).

3. Exploitations occupant moins d'un hectare. 1.235.000
 — occupant de 1 à 40 hectares... 2.618.000
 — occupant de 10 à 40 hectares... 711.000
 — occupant plus de 40 hectares... 139.000

(Statistique agricole de la France; résultats généraux de l'enquête décennale de 1892).

Voici d'autre part les résultats d'une enquête qui a porté sur 19 départements, choisis de manière à synthétiser l'ensemble des

majorité des agriculteurs doit nécessairement échapper à l'impôt cédulaire. Quant aux agriculteurs qui disposent de revenus trop importants pour pouvoir passer au-dessous du minimum imposable, ils ne sont taxés que dans une faible mesure par le jeu même des abattements. On déduit en effet du revenu de l'exploitation une première somme de 1.500 fr. ; la fraction comprise entre 1.500 francs et 4.000 francs n'est comptée d'autre part que pour moitié (1).

De telle sorte que M. Zolla peu suspect de partialité a pu écrire : « En fait, cet impôt ne frappe qu'un nombre très restreint d'assujettis : les grands

diverses régions de la France (Rapport Renoult annexe, Chambre, 1907, p. 533, n° 1053).

Sur 428.000 baux	395.000	sont inférieurs à	1.500	fr.
—	26.000	sont compris entre	1.500	et 4.000
—	5.000	—	4.000	10.000
—	700	—	10.000	20.000
—	87	—	20.000	30.000
—	20	sont supérieurs à	30.000	

1. Pour donner une idée de ce que peut représenter l'impôt sur les bénéfices agricoles, M. Bodin a recherché « pour un certain nombre de départements la quantité d'hectares de terrain de chacune des principales natures de culture qu'il faut cultiver : 1° pour ne pas être totalement exonéré de l'impôt sur les bénéfices agricoles (minimum exonéré : 1.500 francs de bénéfices ; 2° pour payer 75 francs d'impôt (ce qui correspond à 4.000 francs de bénéfice forfaitaire).

On constatera, en consultant les tableaux ci-dessous, qu'étant donnée l'importance des domaines qu'il faut exploiter pour devenir passible de l'impôt, il n'est pas surprenant qu'il y ait un si petit nombre de contribuables imposés à la cédule agricole et que l'impôt produise si peu. Nous nous sommes cependant abs-

agriculteurs, et eux seuls (1). » Mais si la défectuosité du moded'assiette constitue peut-être la raison principale d'un trop faible rendement, ce n'est pas la seule.

II. *Liquidation*. — La liquidation des sommes dues par les contribuables constitue une opération très délicate. Les renseignements cadastraux ne donnent en effet que des renseignements relatifs à la propriété, et

tenu de choisir nos exemples dans les départements où le sol est pauvre.

1° *Terres labourables*

Départements	Nombre d'hectares qu'il faut exploiter	
	Pour devenir imposable	Pour payer 75 fr. d'impôts
	Hectares	Hectares
Charente.....	68	182
Vosges.....	65	174
Marne.....	60	160
Cher.....	48	130
Côte-d'Or.....	48	130
Vienne.....	45	121
Nièvre.....	40	108, etc.

2° *Prés, herbages, pâturages*

Départements	Nombre d'hectares qu'il faut exploiter	
	Pour devenir imposable	pour payer 75 fr. d'impôts
	Hectares	Hectares
Charente.....	14	36
Oise.....	10	26
Cher.....	9	23
Somme.....	8	22
Côtes-du-Nord.....	7,5	21 etc.

1. *Revue politique et parlementaire*, mars 1922, p. 389.

non aux exploitations. Gelles-ci sont fréquemment distinctes de celles-là. « Un grand domaine est souvent divisé entre 10, 20 ou 30 fermes et métairies. Inversement, beaucoup de petits propriétaires louent des pièces isolées pour constituer une culture de moyenne étendue (1) ». Les exploitants véritables ne sont pas toujours connus. Le contrôleur dispose bien des baux, mais ceux-ci ne donnent que des indications insuffisantes, puisqu'ils n'indiquent pas quelles sont les parcelles cadastrales exploitées. Le contrôleur en est donc réduit à enquêter « près des maires, répartiteurs, classificateurs, et près de toute personne qui, en raison de ses connaissances locales, peut le renseigner, sans en excepter les intéressés eux-mêmes (2) ». Cet impôt est donc en fait, un peu établi sur des « on dit », ce qui entraîne de nombreuses omissions.

III. *Tarif*. — Enfin, au point de vue du tarif, « les bénéfices agricoles ont été traités avec des ménagements particuliers (3) ».

Le législateur de 1917 a distingué en effet trois catégories de revenus : ceux qui proviennent exclusivement du capital, ceux qui n'ont leur source que dans le travail personnel des individus, et enfin les

1. Zolla, *Revue politique et parlementaire*, mars 1922, p. 383.

2. Instruction de la Direction des contributions directes, 30 mars 1918.

3. M. Allix, *op. cit.* p. 512.

revenus mixtes qui peuvent se diviser en deux parties. L'intérêt du capital, que le bénéficiaire a engagé dans son entreprise, et la rémunération de son activité personnelle. Cette discrimination semble en principe assez équitable. « Les revenus qui ne proviennent pas de la possession d'un capital, sont plus précaires que les autres, parce que la source en est périssable ; un titre de rente sur l'Etat, une propriété foncière sont des sources permanentes de revenus qui se reproduisent d'eux-mêmes ; au contraire, les revenus du travail, les arrérages d'une rente viagère, sont destinés à s'éteindre avec la capacité de travail, ou la vie de ceux qui en jouissent (1) ». Il y a lieu, du reste, de remarquer que ces observations, très exactes en temps normal, perdent singulièrement de leur valeur pendant une crise économique et financière comme celle que traverse la France à l'heure actuelle. Maints capitalistes ont pu constater en effet à leurs dépens, qu'un titre de rente n'était pas une source permanente de revenus. Maints propriétaires, d'autre part, ont éprouvé que l'importance du revenu sur lequel ils se croyaient en droit de compter, était fréquemment diminuée dans une large mesure par diverses lois restrictives du droit de propriété. Quoi qu'il en soit, le principe de la discrimination a entraîné la fixa-

1. M. Allix, *op. cit.*, p. 401.

tion de trois tarifs différents, suivant la nature des revenus auxquels ils s'appliquent.

Le taux de l'impôt est actuellement de 10 0/0 en ce qui concerne la contribution foncière et les valeurs mobilières, c'est-à-dire pour les revenus du capital. Il est de 6 0/0 pour les traitements, salaires, pensions, ainsi que pour les revenus du travail. Il est enfin de 8 0/0 pour les bénéfices industriels et commerciaux.

Quant aux bénéfices de l'exploitation agricole, ils ont été classés dans la catégorie des revenus du travail, et ne supportent que le tarif réduit de 6 0/0. Il semble bien que cette assimilation ne puisse trouver d'autre raison que dans la pression exercée par les groupes ruraux sur les pouvoirs publics. Il semble difficile de nier en effet que l'entrepreneur de culture utilise un très important capital d'exploitation (instruments, machines, bétail, semences, engrais industriels, avances culturales, etc.), « qui représentait en France, avant la guerre une valeur de 12 à 14 milliards de francs » (1) (2).

1. M. Zolla, *Revue politique et parlementaire*, 10 mars 1922, p. 381.

2. Déjà, lors de la discussion du projet Caillaux, en 1907, M. Merle avait critiqué l'assimilation des bénéfices agricoles aux revenus du travail : « Je crois que dans les bénéfices agricoles, il y a une part de capital qui est mise dans l'exploitation pour tirer du sol ce qu'il doit produire. Je crois qu'il y a des mises de fonds importantes, en semences, en location ou achat de machines agricoles, en travaux de défoncement des terres, etc. Pour faire

Si cette mesure ne se justifie guère, du moins peut-elle s'expliquer historiquement : en premier lieu, la taxation des bénéfices agricoles est une nouveauté dans le régime fiscal français, et l'on a pu craindre que l'adoption d'un tarif élevé ne vienne compromettre l'application du principe nouveau.

En second lieu, ce n'est que tout récemment que le capital nécessaire à la mise en œuvre d'une exploitation agricole a pris l'importance qu'il révèle de nos jours.

Les fermiers n'apportaient autrefois que leur science de la culture et leur activité personnelle, les instruments de travail appartenant au propriétaire, et faisant partie intégrante du fonds déjà atteint par l'impôt foncier. Mais le perfectionnement des méthodes culturales et du machinisme agricole a entraîné la disjonction d'un capital d'exploitation de plus en plus important dont les fermiers sont devenus propriétaires dans l'immense majorité des cas.

Telles sont, semble-t-il, les diverses raisons qui expliquent la faible productivité de la cédule agricole.

b) *Impôt global sur le revenu.* — Cette faible productivité, regrettable en elle-même, tant du point

tout cela il faut avoir un certain capital, et par conséquent, nous avons affaire à des revenus mixtes » (*Journ. off. Débats parlementaires. Chambre, séance 4 juillet 1907, p. 1673*).

de vue de la justice fiscale que du point de vue des intérêts du Trésor, présente en outre l'inconvénient de réduire dans de sensibles proportions, le rendement de l'impôt global sur le revenu.

Ce dernier est assis, comme son nom l'indique, sur l'ensemble des revenus de chaque contribuable. Mais ceux de ces revenus qui sont évalués forfaitairement pour l'application des cédules peuvent encore, si l'assujetti ne désire pas faire état de son bénéfice réel, être estimés de la même façon pour l'application de l'impôt général. Il est bien évident qu'en raison des avantages considérables présentés par l'appréciation forfaitaire, c'est pour ce dernier procédé qu'opte toujours le cultivateur.

Toutes les faveurs de fait, dont profite l'exploitant dans la détermination de son bénéfice se retrouvent donc quand il y a lieu de fixer l'assiette de l'impôt global. Il n'est, par conséquent, pas étonnant que le montant des revenus de source agricole ne constitue qu'une très faible part de l'ensemble des revenus déclarés (1), et que, par suite, la contribution de l'agriculture à l'impôt général sur le revenu soit très faible.

Dégrèvement pour charge de famille. — Il semble enfin que, tant en ce qui concerne la cédule que l'impôt global, les déductions pour charge de famille

calculées du reste de la même façon, quelles que soient les sources de revenus, se révèlent cependant particulièrement favorables à la classe agricole ; d'une part en effet puisque, ainsi que nous l'avons vu, les revenus réels sont très supérieurs à ceux qui résultent de l'évaluation administrative, les déductions les plus fortes profitent à de gros exploitants, contrairement à la volonté du législateur.

D'autre part, sont considérés comme personnes à charge en dehors des ascendants et des infirmes, tous les enfants âgés de moins de 21 ans(1). Or, cette limite fixée arbitrairement et uniformément pour toutes les classes de la société semble particulièrement mal établie lorsqu'elle s'applique aux cultivateurs. Dès l'âge de 13 ou de 14 ans, en effet, les jeunes paysans, loin de constituer une charge pour leurs parents, représentent au contraire un élément appréciable de richesse : ils peuvent remplacer un salarié, souvent avec avantage, puisqu'ils travaillent mieux, ayant conscience de mettre en œuvre une terre qui leur appartiendra dans l'avenir, et que, de plus, ils constituent une main-d'œuvre bien moins onéreuse, puisqu'ils sont, en général, rémunérés exclusivement en nature.

Mais si certains impôts qui pèsent sur l'agriculture ont un rendement insuffisant, il est une autre

1. A condition qu'ils n'aient pas de revenus distincts.

raison fiscale de l'inégalité dans la répartition des charges entre le commerce, l'industrie et l'agriculture :

B. — *Plusieurs impôts ne frappant que le commerce et l'industrie devraient, semble-t-il, atteindre également l'agriculture.*

a) *Taxe sur le chiffre d'affaires.* — Aux termes de l'article 59 de la loi du 25 juin 1920. « Il est institué un impôt sur le chiffre des affaires faites entre Français, pour les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre, ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux institué par le titre I^{er} de la loi du 31 avril 1917 ainsi que par les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle prévue par l'article 33 de la loi du 21 avril 1810.

En conséquence, les agriculteurs qui ne vendent pas de marchandises préalablement achetées par eux, ne sont pas soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Cette exemption paraît surprenante, si l'on considère que cet impôt, étant dans l'esprit de ses promoteurs un impôt de consommation, il n'existe aucune raison valable pour exonérer les consommations de produits agricoles.

Il semble cependant que cette exemption se justifie facilement par deux raisons d'ordre pratique.

« En ce qui concerne les agriculteurs, leur chiffre d'affaires c'est pas soumis à l'impôt, et nous avons enregistré à cet égard, des protestations et une résistance très vive des commerçants et des industriels. L'exonération des agriculteurs s'explique, d'une part, par la difficulté de leur imposer la tenue d'écritures, mêmes rudimentaires, et, d'autre part, la crainte d'une répercussion inévitable et sans doute considérable sur les objets alimentaires que produisent les agriculteurs et qui rehausserait encore le coût de la vie (1). »

Cette déclaration de M. Bokanowski résume très clairement les objections que l'on a maintes fois élevées contre l'extension de l'impôt sur le chiffre d'affaires, aux ventes des agriculteurs.

Ces objections sont de deux ordres : l'une d'ordre pratique, l'autre d'ordre économique.

1^o La première s'appuie sur les réelles difficultés que présente pour un agriculteur, la tenue d'une comptabilité. Nous avons eu l'occasion d'examiner plus haut la quasi-impossibilité de distinguer le capital du revenu d'une exploitation rurale ; mais surtout puisqu'il s'agit ici, non d'un prélèvement sur le revenu mais d'un impôt sur le « montant des ventes effectivement et définitivement réalisées », il faut tenir compte du défaut d'instruction malheu-

1. Documents parlementaires, Chambre, p. 243, 1920. Rapport Bokanowski.

reusement très généralisé encore parmi les populations rurales françaises. On a maintes fois indiqué comment les agriculteurs négligeaient toute tenue d'écritures, et comment leur porte-monnaie plus ou moins gonflé, suivant la plus ou moins grande prospérité de l'année, suffisait à indiquer le niveau de leur situation pécuniaire.

Cet argument n'est peut-être pas d'ailleurs à lui seul suffisamment convaincant :

Le système du forfait, a tendance à prédominer dans notre législation fiscale actuelle. C'est un forfait qui est appliqué aux commerçants et industriels dans la plupart des cas, précisément en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires. Il semble donc qu'un procédé analogue pourrait être imaginé, qui permettrait d'obtenir le chiffre des ventes de produits agricoles.

2° Aussi, la véritable raison qui justifie à nos yeux le privilège dont jouissent les agriculteurs est-elle bien plutôt d'ordre économique (1). Nous avons vu,

1. Aussi bien les défenseurs des intérêts ruraux n'invoquent-ils pas des raisons de justice fiscale, pour s'opposer à la taxation des affaires agricoles :

M. Gavoty : « Il est très certain que les agriculteurs n'admettent pas une minute qu'on puisse imposer à tous les agriculteurs, pour toutes les opérations de vente auxquelles ils se livrent, l'impôt sur le chiffre d'affaires. Cependant, cette idée a été émise tout récemment » (à l'extrême gauche : « ce serait juste »), et M. Gavoty se garde de discuter l'objection qui lui est faite ; mais il répond simplement en invoquant des considérations d'ordre

en effet (1) que si la taxe ou le chiffre d'affaires ne se répercute pas toujours en tous cas sur le consommateur, il en est cependant ainsi dans bien des cas. Et dans notre hypothèse, il semble particulièrement vraisemblable que l'acheteur devrait supporter définitivement l'impôt. Il s'agit en effet de marchandises indispensables à l'existence, dont la demande est par conséquent fort peu élastique (2). Or, c'est précisément la hausse des produits de première nécessité, qu'il y a le plus grand intérêt à éviter, du point de vue de l'équité, comme du point de vue de l'intérêt social.

b) *Impôt sur les bénéfices de guerre.* — Nous n'avons pas compté cet impôt comme une charge pour le commerce et l'industrie, en raison de son caractère transitoire. Elle a cessé en effet de s'appliquer aux opérations postérieures au 30 juin 1920.

Les charges que cet impôt a imposées aux contribuables qu'il atteint ne sont donc pas destinées à se reproduire; aussi, les remarques qui suivent n'ont-

matériel : « Ce serait impraticable ; et voyez-vous l'armée de fonctionnaires qu'il faudrait mobiliser et les difficultés nombreuses auxquelles on aboutirait ? » (Chambre, 2^e séance du 2 juin 1921. *Journal officiel*, p. 1260.)

1. V. p. 99 et suiv.

2. « Nous ne fixons pas un impôt sur les produits de la terre, car nous savons qu'il frapperait uniquement le consommateur, et que frapper en apparence le cultivateur, ce serait en réalité grever directement le prix des produits alimentaires indispensables. » (Bokanowski, 1^{re} séance du 23 avril 1920. *Journal officiel*, p. 1260.)

elles plus guère à l'heure actuelle, qu'un intérêt rétrospectif (1). Il semble utile cependant d'envisager la question puisque, fréquemment encore, commerçants et industriels invoquent la taxe sur les bénéfices de guerre à l'appui des protestations qu'ils formulent contre la faiblesse de l'imposition dont jouissent les agriculteurs. Ces derniers sont, en effet, en vertu du texte même de la loi du 1^{er} juillet 1916, complètement exonérés de toute contribution à cette taxe (2) qui frappe, en fait, uniquement les commerçants et les industriels. Et elle les frappe lourdement, puisque le montant total des rôles émis depuis l'application de l'impôt, jusqu'au 31 octobre 1921, s'est élevé à 11.660.552.000 francs.

Bien plus, nous sommes ici en présence d'un de ces impôts exceptionnels qui ne peuvent en aucune façon être répercutés sur qui que ce soit (4). Ces milliards ont donc bien constitué une charge fiscale importante et définitive pour les commerçants et les industriels.

Il est dès lors fort compréhensible que ceux-ci se soient demandé pourquoi l'agriculture qui n'est en

1. Néanmoins, l'article 14 de la loi du 25 juin 1920, prévoit que dans certains cas, des droits et des suppléments de droits pourront être fixés jusqu'au 30 juin 1925 et compris dans les rôles jusqu'au 31 décembre 1925.

2. Article 1^{er}, loi du 1^{er} juillet 1916.

3. *Journal officiel*, 13 décembre 1921.

4. V. p. 64.

somme qu'une des formes de l'industrie, échappait à l'impôt, et en particulier pourquoi le supplément de revenus qu'a obtenu l'agriculteur voisin de la zone des armées, supplément qui a parfois obtenu des proportions incroyables » (1) n'était pas considéré comme un bénéfice de guerre. Il semble cependant facile de justifier dans une certaine mesure, cette exonération, et en tous cas, de l'expliquer (2).

On la justifie en déclarant que les taxations des denrées agricoles ont empêché les cultivateurs de réaliser des bénéfices en élevant considérablement leurs prix de vente, comme ont pu le faire, les industriels et commerçants. « L'impôt qu'ont dû payer les commerçants et les industriels compense les gains que les agriculteurs n'auraient pas manqué de faire si la vente de leurs produits avait été déterminée par la loi de l'offre et de la demande. Les plus avantagés sont donc les commerçants et les industriels, car il leur a été certainement plus facile de défendre contre

1. M. Cournau, Chambre, *Journal officiel*, 10 février 1916, p. 232.

2. Est-il possible de s'associer entièrement à cette affirmation de M. Taboureux? *L'impôt sur les bénéfices de guerre*. Thèse Paris, 1919. « Il va de soi que nul ne songe à attribuer ce traitement privilégié, dont profitent les cultivateurs, à leur nombre, qui fait leur force, ni à dire que nos législateurs ne les ont épargnés que parce qu'ils ont craint pour eux l'incidence de cet impôt, et parce qu'ils ont pensé que la répercussion sur la solidité de leur siège en serait plus directe et plus fâcheuse que celle d'un impôt ne frappant que 50.000 assujettis, ce qui ne fait pas une moyenne de 90 électeurs par circonscription législative ».

le fisc des bénéfices réalisés, qu'il ne l'a été aux agriculteurs de gagner quelque chose en vendant le blé 50 francs en 1917 ou 75 francs en 1919 (1) (2). »

On explique d'autre part cette exemption par les difficultés insurmontables qu'on rencontrerait dans l'application de la taxe aux bénéfices exceptionnels agricoles. Il est évidemment impossible de déterminer la base d'appréciation du bénéfice extraordinaire, c'est-à-dire le bénéfice réalisé par les agriculteurs avant la guerre. « Je vous demande, disait M. Ribot, alors ministre des Finances, quelle serait la tâche de l'Administration aujourd'hui si elle était obligée d'aller dans les fermes, et de demander à un fermier qui a pu en effet réaliser des bénéfices exceptionnels, de faire le compte de ce qu'il gagnait dans les trois années avant la guerre. Il suffit de poser la question ; elle est insoluble, fiscalement (3). »

Cet argument pratique semble péremptoire ; il semble, d'autre part, impossible d'adopter un sys-

1. M. Augé Laribé, *op. cit.*, p. 15.

2. Voir dans le même sens M. Zolla, *Agriculture et impôt (Revue parlementaire et politique)*, mars 1922, p. 391. « On oublie trop aisément, aussi, que le régime des taxations a coûté fort cher aux agriculteurs, et n'a pas imposé les mêmes confiscations aux commerçants ou aux industriels. Nous avons fait le calcul de ce que la taxation du blé avait représenté comme impôt sur les bénéfices agricoles ; la somme s'élevait à 3 milliards, de 1915 à 1920.

3. Chambre, 15 février 1916, *Journal officiel*, p. 278.

tème forfaitaire ou indiciaire, pour un impôt aussi lourd, qui peut atteindre 80 0/0. On risquerait en effet de commettre des erreurs qui entraîneraient de graves injustices; le remède serait pire que le mal. Il ne semble donc pas possible d'obtenir en même temps que des ressources budgétaires plus élevées, la péréquation fiscale des charges du commerce, de l'industrie et de l'agriculture en assujettissant celle-ci, soit à l'impôt sur les bénéfices de guerre, soit à la taxe sur le chiffre d'affaires.*

Le remède doit donc, à notre avis, être cherché plutôt dans la transformation des impôts qui sont actuellement à la charge de l'agriculture, mais qui ont un rendement insuffisant.

CHAPITRE VI

REMÈDES

I. — **Modification de la cédule des bénéfices agricoles**

Le premier moyen qui se présente à l'esprit lorsqu'on se propose d'augmenter le rendement d'un impôt quelconque est celui qui consiste simplement à donner un « tour de vis » supplémentaire, en majorant les tarifs applicables.

Il semble que ce procédé se justifierait particulièrement en l'espèce, puisque, ainsi que nous avons eu l'occasion de le constater, le principe de la discrimination, adopté par le législateur de 1917, voudrait qu'on appliquât aux bénéfices agricoles, résultant d'une collaboration étroite entre le capital et le travail, le taux de 8 0/0. Cette mesure serait donc parfaitement équitable, mais très insuffisante. En effet, puisque la base d'imposition ne correspond pas au bénéfice réel (1), par suite de la trop faible appréciation des valeurs locatives et de l'insuffisance

1. Voir chapitre précédent.

des coefficients qui y sont appliqués, le taux de 80/0 n'atteindrait qu'une faible portion du bénéfice réel.

Il semble donc nécessaire, de majorer soit les valeurs locatives, soit les coefficients, soit ces deux éléments à la fois.

a) *Majoration des valeurs locatives.* — On peut la concevoir de deux façons : soit en procédant à une revision complète des évaluations foncières, soit en les multipliant par un même chiffre, déterminé en raison de la diminution du pouvoir d'achat de la monnaie nationale.

Le premier système ne paraît guère pouvoir être employé à l'heure actuelle. Il nécessite en effet un personnel nombreux et expérimenté, toutes conditions qui sont loin d'être réunies. Mais surtout, rien n'indique que les prix de location soient maintenant stabilisés. « Nous vivons dans une période de troubles économiques, qui ne permet pas de tabler sur la pérennité de phénomènes, peut être passagers. Rien ne prouve qu'à la prospérité agricole des dernières années, ne succèdera pas une période de marasme.

Il serait donc regrettable de photographier en quelque sorte la situation présente, et d'en faire pour vingt ans (c'est la durée assignée aux évaluations cadastrales) la base des impôts futurs (1). »

1. M. Bodin, *Les nouveaux impôts ont-ils fait faillite*, p. 45.

Le second système est évidemment beaucoup plus grossier, puisqu'il ne tient pas compte des situations particulières à chaque région ou à chaque nature de culture.

A vrai dire, une soigneuse adaptation des coefficients aux diverses circonstances de lieu, permettrait peut-être de remédier aux injustices de cette majoration brutale. Mais la commission n'a pas à envisager les modifications propres à une exploitation déterminée. Les coefficients qu'elle fixe, s'appliquant en effet à des territoires étendus, comprenant plusieurs départements, risqueraient de multiplier les injustices au lieu de les supprimer.

b) *Majoration des coefficients.* — M. Bodin estime (1) qu'un remède certainement efficace consisterait à modifier la composition de la commission qui est actuellement en majorité agricole. Dès lors, des coefficients plus élevés seraient adoptés, ce qui présenterait un avantage considérable. Le nombre des assujettis augmenterait évidemment beaucoup, puisque les valeurs locatives évaluées forfaitairement jusqu'à une somme inférieure à 1.500 francs passeraient au-dessus de ce minimum, et donneraient lieu à taxation ; une faible augmentation des coefficients suffirait du reste à augmenter dans une forte proportion le nombre des assujettis, puisque

1. M. Bodin, *Les nouveaux impôts ont-ils fait faillite*, p. 49.

ce sont en France, les moyennes et les petites exploitations qui sont le plus nombreuses.

En outre, « la cotisation des contribuables, déjà assujettis à l'impôt, serait accrue dans une proportion qui serait, non pas équivalente, mais supérieure au rehaussement des coefficients, parce que l'exonération et l'abattement à la base ne continueraient à jouer que comme par le passé ; le taux plein s'appliquerait aux nouveaux revenus passibles de l'impôt » (1).

Il nous semble, à la vérité, que ce raisonnement pêche à la base. On escompte en effet un meilleur rendement de la cédula, grâce uniquement à une amélioration du système des coefficients. Mais c'est ce système qui semble précisément défectueux : Ainsi que nous l'avons indiqué, les coefficients sont fixés pour l'année suivante, qui sera peut-être une année d'abondance ou de disette, sans que rien puisse le faire prévoir. A supposer donc, qu'on puisse provoquer une augmentation des coefficients (2), on entraînerait par là même, une multiplication des injustices éventuelles et probables, résultant des variations que subit la prospérité agricole d'une année à l'autre.

c) *Imposition du bénéfice réel.* — On a proposé en-

1. M. Bodin, p. 49.

2. Et cela serait vraisemblablement difficile. Voir plus haut.

fin, d'imposer dans certains cas le bénéfice réel (1).

Il semble en effet que les exploitations d'une certaine étendue peuvent, plus aisément que d'autres, tenir une comptabilité. L'ignorance, et le défaut d'instruction qu'on invoque en faveur des petits cultivateurs pour justifier et expliquer l'absence de toute tenue d'écritures n'a plus sa raison d'être ici. Certes, il est toujours très délicat, souvent même impossible de distinguer le capital du revenu qui seul doit être imposé ; mais ces difficultés existent aussi pour les entreprises commerciales et industrielles (2). Et en tous cas, les erreurs d'application qu'elles entraîneraient semblent devoir être, dans la généralité des cas, inférieures aux erreurs considérables qui résultent du système forfaitaire. Mais cette réforme, très équitable en son principe, ne présenterait pour le Trésor qu'un avantage fort restreint. Elle ne serait applicable en effet qu'à un très petit nombre d'exploitations puisque, ainsi que nous avons eu maintes fois l'occasion de le constater, les importantes entreprises rurales, susceptibles de tenir une comptabilité, forment en France, une toute petite minorité. Il ne faut donc espérer atteindre un meilleur rendement de la cédula agricole, que par une extension de son application aux moyennes,

1. M. Bodin, p. 50.

2. M. Germain Martin à son cours.

voir même aux petites exploitations, c'est-à-dire par une suppression des exonérations à la base.

d) *Suppression des abaissements à la base.* — Cette proposition, si elle était faite au Parlement, ne manquerait pas de soulever les plus vives protestations. Elle serait certainement considérée comme une atteinte à la justice fiscale la plus élémentaire; et les élus se refuseraient à admettre que le sacro-saint, principe de l'exemption à la base, qui s'applique lorsqu'il s'agit des autres sources de revenus cesse de jouer en faveur des bénéfices agricoles.

Peut-être, cependant le nouvel édifice fiscal a-t-il été conçu suivant des plans qui ne tenaient pas un compte suffisant de réalités financières pratiques, et qui révélaient un amour immodéré pour la symétrie. Les revenus de la terre ne sont pas de la même essence que les traitements et salaires, par exemple.

En premier lieu, le genre de vie d'un citadin est tout différent du mode d'existence d'un paysan. Celui-ci ne consacre qu'une somme infime à sa toilette, est logé gratuitement bien souvent, et se nourrit en grande partie des produits de la terre qu'il exploite, produits que jamais, en fait, dans aucun pays, le fisc n'a considérés comme des revenus imposables.

En second lieu, l'exploitant d'un petit domaine, trouve presque toujours des ressources complémentaires pendant les mortes-saisons, dans l'exercice

accessoire de professions secondaires. « Il se consacre, à l'élevage, à l'aviculture ; plus souvent il s'emploie « à la journée » chez son voisin, ou encore il exerce une industrie à domicile (1). » Un industriel ou un commerçant ne peuvent évidemment procéder de même ; au surplus, leurs bénéfices ne jouissent pas, même nominalement, d'une exemption comparable à celle dont profitent les revenus agricoles. M. Daniel Zolla, du reste, peu suspect de partialité à l'encontre des cultivateurs, écrit dans la *Revue politique et parlementaire* de mars 1922 : « Si l'on veut que l'impôt sur les profits de la culture soit réellement productif, il faut abaisser résolument le chiffre du minimum imposable, le réduire à 250 ou 300 francs, en augmentant ainsi le nombre des assujettis. » Certains estiment cette solution encore insuffisante, et préconisent la suppression radicale des abattements et de l'exonération d'un minimum de revenu (2).

Il nous semble en effet que c'est dans cette voie surtout que l'on doit chercher le moyen d'obtenir une péréquation fiscale, relative, des impôts qui pèsent sur le commerce, l'industrie et l'agriculture. Cette péréquation ne peut être réalisée, semble-t-il, qu'en atteignant un plus grand nombre d'exploitations agricoles.

1. M. Pineau, *L'impôt sur les bénéfices agricoles*, p. 85. Thèse Poitiers.

2. Comp. Girault, *L'Economiste français*, 20 mai 1922, p. 612.

Toutefois, la méthode indiquée par les auteurs que nous venons de citer, ne paraît pas être la meilleure à notre avis.

Elle consiste à conserver à la cédule des bénéfices agricoles la place qu'elle tient dans notre système d'impôt, mais à étendre son champ d'application de manière à ce qu'elle atteigne tous les exploitants ruraux.

Or, il ne faut pas oublier que si le législateur, pour justifier le principe des exemptions à la base, a toujours mis en avant des principes d'ordre démocratique et humanitaire; il existe une autre raison plus terre à terre, qui interdit bien souvent de réclamer leur cotisation à tous ceux qui ne possèdent que de faibles revenus. Adam Smith formulait déjà la règle fiscale essentielle d'économie : « Toute contribution doit être établie de manière à retirer des poches du peuple, aussi peu que possible, au delà de ce qu'elle fait entrer dans le Trésor de l'Etat. »

Or, le recouvrement d'une très faible somme est aussi onéreux pour le Trésor, que le recouvrement d'une contribution de plusieurs millions. Il faut donc éviter de surcharger l'Administration lorsque le résultat à obtenir est insignifiant; telle est la principale raison qui justifie l'exemption dont profitent les faibles fortunes.

Or, si la cédule des bénéfices agricoles qui n'atteignait en 1920 que 122.348 contribuables devait

désormais s'appliquer à tous les exploitants agricoles (et leur nombre atteint probablement plusieurs millions), les contrôleurs déjà accablés de besogne seraient mis dans l'impossibilité absolue d'exercer leur métier.

Pour chaque exploitation, si infime soit-elle, le contrôleur doit se livrer en effet à un travail considérable : recherche, qui peut être très longue, de l'exploitant réel ; relevé de toutes les parcelles (1) exploitées par le même agriculteur, et comportant une même nature de culture ; recherche du revenu imposable pour chacune de ces parcelles ; somme des résultats obtenus ; multiplication de ce total par les $\frac{4}{5}$, pour la reconstitution de la valeur locative. Puis, multiplication de la valeur locative par le coefficient approprié. Pour chaque nature de culture, la série de ces diverses opérations devra être recommencée. La somme des totaux obtenus fournira enfin le bénéfice agricole (2).

Les calculs ne sont du reste pas terminés en général ; il ne suffit presque jamais d'appliquer brutalement le tarif légal au bénéfice ainsi obtenu ; il y a lieu de tenir compte en effet des déductions pour dettes ou pour charges de famille auxquelles peut prétendre l'assujetti. Cette somme de travail ne serait pas, dans

1. Nous rappelons que le cadastre n'indique que l'état des propriétés, non celui des exploitations.

2. V. M. Girault, *Economiste français*, 20 mai 1922, p. 613.

la plupart des cas en rapport avec le résultat à obtenir. L'application pure et simple de la cédule agricole à tous les exploitants, apporterait le trouble et la désorganisation dans les administrations financières, par suite du travail supplémentaire considérable qu'elle nécessiterait. Et cependant, avons-nous dit, le moyen principal de permettre aux habitants des campagnes d'apporter au Trésor une contribution analogue à celle des autres Français consiste à étendre considérablement le nombre des assujettis.

Ces deux tendances, d'apparence contradictoire, paraissent cependant pouvoir se concilier.

II. — Suppression de la cédule remplacée par une augmentation de l'impôt foncier.

Il nous semble, en effet, qu'il y aurait grand avantage, tant du point de vue de l'intérêt financier que de l'équité fiscale, à supprimer, purement et simplement, la cédule des bénéfices agricoles, et à la remplacer par une majoration de l'impôt foncier. Il apparaît, à première vue, que ce serait là une mesure fort injuste, puisqu'elle se réaliserait au détriment des propriétaires, et en faveur des exploitants qu'il s'agit précisément d'imposer plus lourdement (1). Il nous semble cependant qu'il n'en est rien.

1. « Il faudrait bien se garder d'adopter une suggestion qui a été quelquefois présentée. Ne serait-il pas plus simple a-t-on dit

Tout d'abord, en effet, il y a lieu de rappeler qu'en France, environ 80 0/0 des cultivateurs sont propriétaires des terres qu'ils exploitent (2). Pour ceux-là donc, pas de difficulté; au lieu de recevoir deux avertissements (3), comme c'est le cas à l'heure actuelle, l'assujetti n'en recevra qu'un. Quant aux fermiers et aux métayers non propriétaires, il est relativement facile de les atteindre directement, par une large extension du procédé dit des rôles auxiliaires de fermiers que nous examinerons plus loin.

Avantages de ce système

Les avantages que révélerait l'adoption de ce procédé seraient manifestes, à un triple point de vue.

1° Les assujettis eux-mêmes (4), qui cependant

d'augmenter l'impôt foncier, si cela est nécessaire, que de recourir à un impôt sur les bénéfices agricoles ? Oui, cela serait plus simple si tous les propriétaires faisaient valoir directement ; mais dès lors que certains domaines sont exploités par d'autres que ceux auxquels ils appartiennent, un impôt distinct sur les bénéfices agricoles s'impose, si l'on ne veut pas créer un privilège fiscal injustifiable. » (M. Girault *Economiste français*, 3 juin 1922, p. 677.)

2. Voir p. 40.

3. Un pour la cédula des bénéfices agricoles et l'autre pour l'impôt foncier.

4. « Le contribuable français est du pays de La Fontaine et de Voltaire ; il suffit de l'entendre causer. Il est épris de simplicité et de clarté... Il ne demande pas qu'on fasse d'exception pour lui, ni qu'on lui accorde un dégrèvement qui ressemble à une

auraient à payer des sommes moins faibles que par le passé, connaîtraient d'avance l'importance de leur contribution. Tandis qu'actuellement la fixation de coefficients annuels variables, apporte le trouble dans les prévisions de dépenses de l'exploitant, le système proposé, permettrait aux agriculteurs de prévoir avec certitude la quotité de leurs charges fiscales. La lecture des avertissements serait plus facile, plus claire, et permettrait au contribuable de reconstituer aisément les éléments de son imposition, alors qu'actuellement, s'il veut essayer de comprendre pourquoi il paye, il risque de se perdre dans le dédale des valeurs locatives, des coefficients et des déductions ;

2° Mais c'est évidemment surtout dans l'intérêt du Trésor qu'il y aurait avantage à adopter ce procédé. Chaque parcelle de terrain est cadastrée. Il n'y a plus, depuis la loi de 1921 (1) aucune exemption en matière d'impôt foncier.

Il n'y aurait par conséquent plus d'exonération non plus, en ce qui concerne le nouvel impôt simple supplément à la contribution foncière. Les moyennes et les petites exploitations qui occupent la plus

aumône, mais il voudrait être soumis à une règle dont la simplicité évidente soit accessible à tous. » (Le temps perdu dans les administrations financières Girault, *Economiste français*, 4 févr. 1922, p. 133.)

1. Qui a supprimé le dégrèvement des petites cotes foncières institué en 1897.

grande superficie de la France seraient enfin atteintes ;

3° En dernier lieu, la tâche des contrôleurs serait singulièrement simplifiée puisqu'ils ne seraient plus astreints à rechercher les exploitants réels, ni à se livrer aux calculs longs et fastidieux que nous avons eu l'occasion d'évoquer.

Quelle serait en effet l'organisation fiscale pratique de ce nouvel impôt ?

Il semble qu'on puisse *grosso modo* l'indiquer de la façon suivante :

Assiette. — Il y aurait lieu, tout d'abord, de faire déterminer, une fois pour toutes, par une commission de techniciens agricoles, quel est le rapport approximatif, entre le bénéfice réel d'une exploitation agricole et sa valeur locative cadastrale. A supposer que, comme à l'heure actuelle, on continue à considérer l'une comme égale à l'autre, et que le tarif adopté soit de 8 0/0 (1), le produit du nouvel impôt sera égal aux 8/10 du produit de la contribution foncière des propriétés non bâties.

Liquidation. — Elle ne présentera aucune difficulté dans tous les cas, très nombreux, où le propriétaire exploite ses propres terres. Sa contribution à l'impôt foncier sera majorée des 8/10.

1. Voir p. 121 les raisons qui militent en faveur de l'adoption de ce tarif.

En ce qui concerne les autres propriétaires non exploitants, la liquidation pour être un peu plus délicate, ne présenterait pas de grandes difficultés. Il suffirait d'employer, sur une large échelle, en l'adoptant aux circonstances, le procédé des rôles auxiliaires de fermier « dans lesquels les cotisations foncières des propriétaires sont divisées entre eux et leurs fermiers, dans la proportion du revenu imposable des propriétés dont chacun d'eux a la jouissance respective (1) ».

« Tout propriétaire ou usufruitier, dit en effet l'article 6 de la loi du 4 août 1844, ayant plusieurs fermiers dans la même commune, et qui voudra les charger de payer, à son acquit, la contribution foncière des biens qu'ils tiennent à ferme ou à loyer, devra remettre au percepteur une déclaration indiquant sommairement la division de son revenu imposable, entre lui et ses fermiers.

Cette déclaration sera signée par le propriétaire et par les fermiers ; si le nombre des fermiers est de plus de trois, la déclaration sera transmise au directeur des contributions directes, qui opérera la division de la contribution, et portera dans un rôle auxiliaire, la somme à payer par chaque fermier ; la loi des finances du 30 mars 1902 stipule encore qu' « il sera délivré un avertissement à chacun des

1. Dessart, *Traité de l'impôt foncier*, p. 484.

locataires ou fermiers compris dans les rôles auxiliaires ».

C'est cette procédure qui pourrait être étendue, et modifiée s'il y a lieu quant aux détails d'application pour la partie de l'impôt foncier qui correspondrait aux bénéfices agricoles.

Ainsi, en même temps que la réalisation plus juste de la répartition des charges fiscales, cette réforme permettrait d'augmenter les ressources du Trésor.

CONCLUSION

Nous ne nous dissimulons pas combien sont approximatifs les résultats de cette étude comparative, mais ils ne semblent guère pouvoir être plus précis à l'heure actuelle tant pour des raisons pratiques qui paraissent difficilement surmontables qu'en raison de la législation fiscale actuelle.

Encore celle-ci a-t-elle revêtu depuis la guerre un caractère personnel justifié doublement par les besoins toujours croissants de la trésorerie d'une part et la nécessité d'assurer corrélativement une justice fiscale plus grande d'autre part.

Ce caractère de personnalité a entraîné l'adoption de mesures investigatrices destinées à permettre l'appréciation exacte des facultés de chaque contribuable. Cette « inquisition fiscale », dont les inconvénients du reste indéniables semblent devoir aller en s'amoindrissant à mesure que les assujettis s'y accoutument et que les contrôleurs agissent avec plus d'expérience, nous a en effet permis souvent de connaître des éléments réels

d'imposition que l'ancien système indiciaire ne permettait pas d'évaluer. Il est cependant encore impossible de connaître les revenus réels lorsque le fisc les évalue forfaitairement comme c'est le cas en matière agricole. Cet obstacle constitue une des raisons principales qui s'opposent comme nous l'avons vu à ce qu'un tableau exact des impositions respectivement supportées par l'agriculture, le commerce et l'industrie puisse être dressé.

Notre rôle s'est donc borné à dégager les tendances fiscales actuelles et à indiquer quelle orientation semblait devoir être donnée aux impôts directs pour que la proportionnalité des contributions aux ressources de chacun soit mieux assurée.

Nous ne voudrions pas cependant avoir donné l'impression au cours de cette étude que nous opposions les agriculteurs aux commerçants et industriels pour flétrir ceux-là et encenser ceux-ci. Ce serait une œuvre néfaste que celle qui contribuerait à les dresser les uns contre les autres. La solidarité de leurs intérêts devient plus étroite en effet à mesure que le protectionnisme économique issu des hostilités se généralise à la surface du globe et que les troubles monétaires entravent les transactions internationales. Puisqu'en définitive en effet « les marchandises s'échangent toujours contre des marchandises » les producteurs nationaux ont intérêt à voir se développer le plus largement possible

le marché intérieur qui a tendance à leur rester seul ouvert. C'est-à-dire que la possibilité de production et par conséquent d'enrichissement pour une classe de la société dépend des facultés de consommation des autres classes.

C'est précisément en raison de cette solidarité d'intérêts que l'évolution fiscale doit permettre la réalisation de progrès économiques parallèles pour toutes les catégories de production quelles qu'elles soient.

Vu ; le Doyen,
BERTHÉLEMY

Vu : le Président de la thèse,
GERMAIN-MARTIN

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Académie de Paris,

APELL

BIBLIOGRAPHIE

- Allix*. — Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française.
- Besson*. — Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt global.
- Bocquet*. — L'impôt sur le revenu.
- Bodin*. — Les nouveaux impôts ont-ils fait faillite ?
- Boret*. — Pour et par la terre.
- Bourceret*. — L'imposition des bénéfices agricoles. Thèse Paris, 1905.
- Caillaux*. — Les impôts directs en France.
- Canard*. — Principes d'économie politique.
- Colson*. — Cours d'économie politique, t. V.
- Dessart*. — Traité de l'impôt foncier.
- Gaultier de Biauzat*. — Doléances sur les charges que les gens du peuple supportent en toute espèce d'impôts.
- Germain Martin*. — La politique financière de la France de 1914 à 1923 (cours de doctorat).
- Hitier*. — Problèmes actuels de l'agriculture.
- Marion*. — Les impôts directs sous l'ancien Régime.
- Necker*. — De l'administration des finances.
- Perségol*. — L'impôt sur les bénéfices agricoles. Th. Paris, 1919.
- Pineau*. — L'impôt sur les bénéfices agricoles. Th. Poitiers, 1923.
- Seligman*. — Théorie de la répercussion et de l'incidence (traduction Louis Suret).
- Stourm*. — Les finances de l'ancien Régime.
- Taboureaux*. — L'impôt sur les bénéfices de guerre. Thèse Paris, 1919.

PÉRIODIQUES

- Caziot (P.)*. — Les bénéfices agricoles et les charges fiscales de l'agriculture (Rapport au XI^e Congrès international d'agriculture).
- La vérité sur la richesse agricole. Journée industrielle du 17 juillet 1923 au 21 juillet 1923.
- Girault (A.)*. — L'imposition des bénéfices agricoles (Economiste français du 20 mai et du 3 juin 1922).
- Le temps perdu dans les administrations financières (Economiste français du 4 février 1922).
- Hitier (J. et H.)*. — Chronique agricole. Expansion économique de mai 1923.
- Leclerc*. — Journal des débats du 10 août au 25 septembre 1921.
- Lévy (R.-G.)*. — Discours publié par le Réveil économique du 26 nov. 1921.
- Vogué (de)*. — L'agriculture et les impôts (Courrier de Saône-et-Loire, 11 janvier 1922).
- Zolla*. — Revue politique et parlementaire de mars 1922.

PUBLICATIONS OFFICIELLES

- Statistique agricole de la France. Résultats généraux de l'enquête décennale de 1892 (Imprimerie nationale).
- Renseignements statistiques relatifs aux contributions directes, 31^e année. Publiés par le ministère des Finances (Imprimerie nationale).
- Circulaires de la Direction des contributions directes à son personnel, n^o 1345 du 28 août 1920 ; n^o 1361 du 30 juin 1921 ; n^o 1366 du 15 nov. 1921.
- Circulaire ministérielle du 21 septembre 1923. Journaux officiels.
- Rapport Renoult. Chambre, annexe, 1907 n^o 1053, p. 533.
- Débats parlementaires (J. O. du 23 avril 1920, p. 1259 ; 2 juin 1921, p. 2510 ; 18 nov. 1921, p. 4137).

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION.....	5

CHAPITRE PREMIER

HISTORIQUE.....	12
Ancien régime.....	13
A. — Taille.....	14
Exemptions de droit.....	15
Noblesse héréditaire.....	15
Clergé.....	17
Privilégiés.....	18
Exemption de fait.....	18
Taille réelle.....	19
B. — Capitation.....	21
C. — Vingtèmes.....	23
D. — Corvée.....	25
Evolution depuis 1789.....	28

CHAPITRE II

QUELS IMPOTS Y A-T-IL LIEU DE COMPARER ?.....	29
I. — Impôts dont il n'y a pas lieu de tenir compte.....	32
1° Impôts perçus au profit de l'Etat.....	32
A. — Impôts directs.....	32
B. — Impôts indirects.....	32
2° Impôts locaux.....	33
Contribution personnelle et mobilière.....	33
Contribution des portes et fenêtres.....	34

Taxe sur les chiens.....	35
Taxes de remplacement.....	35
II. — Impôts dont il y a lieu de tenir compte.....	37
A. — Agriculture.....	37
a) Impôt foncier des propriétés non bâties.....	37
b) Cédule des bénéfices agricoles.....	44
c) Impôt global sur le revenu.....	44
d) Prestations.....	45
e) Taxe vicinale.....	46
B. — Commerce et industrie.....	46
a) Contributions foncières des propriétés bâties...	46
b) Cédule des bénéfices industriels et commerciaux.	48
c) Impôt global sur le revenu.....	49
d) Certaines taxes assimilées.....	49
e) Patentes.....	50
f) Impôt sur le chiffre d'affaires.....	52

CHAPITRE III

INCIDENCE.....	53
A. — Généralités.....	53
1 ^{re} Théorie physiocratique de l'incidence.....	54
2 ^e Théorie de la diffusion.....	58
B. — Principes généraux.....	62
1 ^{er} Cas où la loi de l'offre et de la demande ne peut pas jouer.....	64
2 ^o Cas où la loi de l'offre et de la demande peut jouer.	66
— Causes des variations de l'incidence.....	66
a) Causes psychologiques.....	66
b) Causes économiques.....	66
c) Causes fiscales.....	67
C. — Application de ces principes généraux.....	69
A. — Impôts indirects.....	69
B. — Impôts directs.....	72
1 ^o Agriculture.....	72
Impôt foncier des propriétés non bâties.....	72
Cédule des bénéfices agricoles.....	74
Impôt global.....	75
Prestations.....	75
2 ^o Commerce et industrie.....	76

Impôt foncier des propriétés bâties.....	76
Cédules des bénéfices industriels et commerciaux..	77
Impôt global.....	81
Patentes.....	81
Taxe sur le chiffre d'affaires.....	82

CHAPITRE IV

RÉSULTATS NUMÉRIQUES DE LA COMPARAISON.....	87
1° Agriculture.....	87
A. — Impôt foncier des propriétés non bâties.....	87
B. — Cédule des bénéfices agricoles.....	88
C. — Impôt global.....	88
D. — Prestations.....	90
E. — Taxe vicinale.....	91
2° Commerce et industrie.....	91
A. — Impôt foncier des propriétés bâties.....	91
B. — Cédule des bénéfices industriels et commerciaux.	92
C. — Impôt global.....	93
D. — Taxes assimilées.....	94
E. — Impôt sur le chiffre d'affaires.....	94
F. — Patentes.....	95
Ces résultats ne sont qu'approximatifs.....	96
Difficulté de connaître le revenu réel.....	97
a) Difficulté de connaître le revenu agricole.....	98
1° Distinction du capital et du revenu.....	98
2° Evaluation du revenu brut.....	99
b) Difficulté de déduire les frais de production pour connaître le revenu réel.....	100
Conclusion.....	101

CHAPITRE V

QUELLES SONT LES RAISONS DE CETTE INÉGALITÉ ?.....	104
1° Raisons d'ordre politique.....	104
2° Raisons d'ordre économique.....	105
3° Raisons d'ordre fiscal.....	107
A. — Certains impôts qui sont à la charge de l'agricul- ture ont un rendement insuffisant.....	107

a) Cédule des bénéfices agricoles.....	107
I. — Assiette (historique).....	107
1 ^{re} Valeurs locatives atténuées.....	111
2 ^o Coefficients insuffisants.....	112
II. — Liquidation.....	118
III. — Tarif.....	119
b) Impôt global sur le revenu.....	122
Dégrèvements pour charges de famille.....	123
B. — Plusieurs impôts ne frappant que le commerce et l'industrie devraient semble-t-il atteindre également l'agriculture.....	125
a) Taxe sur le chiffre d'affaires.....	125
b) Impôt sur les bénéfices de guerre.....	128

CHAPITRE VI

REMÈDES.....	133
I. — Modification de la cédule des bénéfices agricoles..	133
a) Majoration des valeurs locatives.....	134
b) Majoration des coefficients.....	135
c) Imposition du bénéfice réel.....	136
d) Suppression des abattements à la base.....	138
II. — Suppression de la cédule remplacée par une augmentation de l'impôt foncier.....	142
Avantages de ce système.....	143
Assiette.....	145
Liquidation.....	145
CONCLUSION.....	148
BIBLIOGRAPHIE.....	151

